

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів
Кафедра податків і фіскальної політики

Якушкіна Анастасія Юріївна

**АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ:
ВІТЧИЗНЯНІ РЕАЛІЇ ТА НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ**

Спеціальність 8.03050803 – оподаткування

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студентка групи ФОзм-52
А.Ю. Якушкіна

(підпис)

Науковий керівник
к.е.н., доц.
О. С. Заклекта-Берестовенко

(підпис)

Дипломну роботу допущено
до захисту
«__»_____ 2014 р.
Зав. кафедри

(прізвище, ініціали)

(підпис)

Тернопіль – 2014

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
Розділ 1. Організаційно-правові засади адміністрування акцизного податку в Україні.....	8
1.1. Сутність та значення акцизного оподаткування в системі непрямих податків.....	8
1.2. Еволюція акцизного податку в Україні.....	17
1.3. Організаційно-правові засади адміністрування акцизного податку в Україні	27
Висновок до першого розділу.....	37
Розділ 2. Практика та проблематика адміністрування акцизного податку в Україні.....	39
2.1. Фіскально-регулюючі аспекти адміністрування акцизного податку в Україні.....	39
2.2. Оцінка акцизного оподаткування алкогольних напоїв та тютюнових виробів.....	48
2.3. Контроль за виробництвом та реалізацією підакцизних товарів в Україні.....	59
Висновок до другого розділу.....	69
Розділ 3. Основні вектори вдосконалення адміністрування акцизного податку в Україні.....	71
3.1. Перспективи та напрямки вдосконалення адміністрування акцизного податку в Україні.....	71
3.2. Моніторинг світового досвіду адміністрування акцизного податку та можливість його використання в Україні.....	82
3.3 Охорона праці в роботі контролюючих органів в сфері оподаткування.....	92
Висновок до третього розділу.....	97
ВИСНОВКИ.....	99

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....104**ВСТУП**

Актуальність. Важливою складовою процесів ринкової трансформації економічної системи України є формування сучасної податкової системи як основного джерела фінансового забезпечення виконання функцій держави. Одне із ключових місць в процесі побудови ефективної податкової системи відведено акцизному податку. Акцизний податок є одним із найризикованіших податків з погляду на формування дохідної частини бюджету: що викликано специфікою підакцизної продукції на ринку, постійними змінами законодавчої бази та неефективністю механізму адміністрування даного податку. Відтак, в процесі реалізації податкової політики виникає необхідність удосконалення механізмів адміністрування акцизного податку, у тому числі в напрямі оптимізації процесів обліку та звітності. Потребують гармонізації вимоги податкового законодавства України з питань акцизного оподаткування.

Необхідність розвитку теоретичних засад та здійснення прикладних розробок з питань фіскальної та економічної ефективності акцизів, наукового обґрунтування методики розрахунку їх ефективності, пошуку шляхів удосконалення адміністрування та контролю свідчить про актуальність, теоретичну та практичну значущість теми дипломної роботи, що й обумовило її вибір.

Розробленість. Теоретичні та практичні засади оподаткування, у тому числі акцизного податку, досліджувались у працях представників світової економічної думки: В. Петті, Д. Рікардо, А. Сміта, Дж. С. Міля, Ф. Нітті, А. Вагнера, Р. Масгрейва, Дж. Кейнса, Дж. Стігліца, науковцями російської фінансової школи: М. І. Тургенєвим, І. Х. Озеровим, А. О. Ісаєвим, О. О. Соколовим, В. М. Пушкарьовою. Вагомим внеском у розвиток теорії та практики акцизного оподаткування є праці українських науковців: В. Л. Андрущенко, Г. В. Бех, В. В. Буряковського, О. Д. Данілова, А. Б. Дриги, Д. А.

Дяковського, І. М. Кулішера, Т. І. Єфименко, А. І. Крисоватого, І. О. Лютого, В. М. Мельника, М. А. Науменка, С. В. Онишко, В. М. Опаріна, І. П. Сидор, А. М. Соколовської, В. М. Суторміної, І. М. Тимченко, В. М. Федосова, С. В. Юргелевича та ін.

Мета дослідження. Метою дипломної роботи є дослідження основних засад адміністрування акцизного податку в Україні та з огляду на вітчизняні реалії запропонувати напрямки його вдосконалення.

Відповідно до поставленої мети у роботі були визначені такі завдання:

- розглянути сутність та значення акцизного оподаткування в системі непрямих податків;
- дослідити еволюцію акцизного податку в Україні;
- визначити організаційно-правові засади адміністрування акцизного податку в Україні;
- показати фіскально-регулюючі аспекти адміністрування акцизного податку в Україні;
- дати оцінку акцизному оподаткуванню алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- проаналізувати сучасну практику здійснення контролю за виробництвом та реалізацією підакцизних товарів в Україні;
- запропонувати напрямки вдосконалення адміністрування акцизного податку в Україні;
- на основі моніторингу світового досвіду адміністрування акцизного податку запропонувати нові вектори вдосконалення акцизного оподаткування.

Об'єктом дослідження є процес адміністрування акцизного податку в Україні.

Предметом дослідження є сукупність відносин, що виникають в процесі адміністрування акцизного податку.

Методи дослідження. Дипломна робота виконана із застосуванням таких загальнонаукових і спеціальних методів дослідження, як: діалектичний підхід,

системний аналіз, логічний та історичний методи, методи порівняльного аналізу – при виявленні загальних і специфічних рис у структурі акцизного податку в Україні та в інших країнах, вивченні вітчизняного та зарубіжного досвіду справляння акцизів; метод аналізу та синтезу – для класифікації факторів впливу на фіскальну та економічну ефективність акцизів; статистичні методи – при виявленні тенденцій у показниках адміністрування акцизного податку.

Інформаційна базаю дослідження є Податковий кодекс України, нормативно-правові акти з питань адміністрування акцизного податку, енциклопедична, навчальна й монографічна література, публікації вітчизняних та зарубіжних вчених, статистичні матеріали Міністерства доходів та зборів України, Міністерства Фінансів України, Рахункової палати України, Державної Казначейської служби та Державного комітету статистики України, мережа інтернет.

Новизна в роботі. Новизна в роботі полягає у систематизованому викладі теоретичних засад адміністрування акцизного оподаткування, визначенні ефективності акцизного податку в Україні, розробці практичних рекомендацій з удосконалення механізму справляння та адміністрування акцизного податку в Україні, спрямованих на підвищення їх фіскальної та економічної ефективності. На основі зарубіжного досвіду, окреслено окремі напрямки вдосконалення процесів адміністрування акцизного податку через підвищення ефективності контролю за обігом та реалізацією алкогольних та тютюнових виробів.

Практичне значення одержаних результатів. Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності адміністрування акцизного податку. До результатів, що мають практичне значення, належать:

- пропозиції, що стосуються поступово та стабільного зростання ставок акцизного податку з метою досягнення їх гармонізації з країнами Європейського союзу;

- пропозиції щодо використання встановлення державних монополій на виробництво окремих підакцизних товарів;

- пропозиції щодо підвищення ефективності податкового контролю через застосування та ведення реєстру витратомірів-лічильників та єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв.

Апробація результатів. Результати нашого дослідження оприлюднені на наукових конференціях та семінарах молодих вчених та студентів.

Матеріали конференцій були опубліковані в збірнику: Фіскальна політика України в умовах Євроінтеграційних процесів. Матеріали III Всеукраїнської наук.-практ. Конференції (Тернопіль, 3 квітня, 2014)

Структура дипломної роботи. У першому розділі розглянуто сутність та значення акцизного оподаткування в системі непрямих податків. Значну увагу звернено на еволюція акцизного податку в Україні На основі ретроспективного аналізу акцизного оподаткування в сучасній незалежній Україні розглянуто п'ять основних етапів становлення акцизного оподаткування. Досліджено організаційно-правові засади адміністрування акцизного податку в Україні

У другому розділі значну увагу зосереджено на дослідженні фіскально-регулюючих аспектів адміністрування акцизного податку в Україні. Проведено оцінку акцизного оподаткування алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Досліджено процедури контролю за виробництвом та реалізацією підакцизних товарів в Україні. Основну увагу приділено контролю за виробництвом, реалізацією та лікєро-горілочаних та тютюнових виробів.

У третьому розділі досліджено основні вектори вдосконалення адміністрування акцизного податку в Україні. На основі цього виокремлено перспективи та напрямки вдосконалення адміністрування акцизного податку в Україні. Поведений моніторинг світового досвіду адміністрування акцизного податку дав можливість запропонувати нові підходи в системі адміністрування акцизного податку.

Дипломна робота складається зі вступу, основної частини, висновків, переліку використаних джерел. Повний обсяг роботи становить 114 сторінок комп'ютерного тексту. У роботі наведено 18 рисунків та 7 таблиць. Список використаних джерел налічує 86 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

1.1. Сутність та значення акцизного оподаткування в системі непрямих податків

Становлення ринкових засад господарювання в Україні, необхідність зміцнення і стабілізації фінансової системи країни, забезпечення стійкого надходження бюджетних ресурсів об'єктивно обумовили структурні зміни в системі державного управління оподаткуванням. Позиції України на світовій арені визначальним чином залежать від реалізації податкової політики, яка повинна забезпечити достатній обсяг податкових надходжень для виконання державою своїх функцій, ефективного функціонування економіки, підвищення рівня добробуту населення, справедливий підхід до оподаткування платників податків, усунення перешкод для розвитку виробничої і підприємницької активності та зменшення втручання податкових органів у діяльність суб'єктів господарювання. Вирішення зазначених завдань вимагало заміни адміністративно-командних методів управління податковими відносинами, успадкованих із часів радянської доби, новітніми підходами в організації усіх процесів справляння податків і податкових платежів, тобто використання наукових та практичних досягнень економічно розвинутих країн у галузі управління оподаткуванням – податкового менеджменту [38, с. 5].

Водночас на початку нового тисячоліття в контексті успішного здійснення податкової реформи та перебудови взаємовідносин податкових органів з платниками податків особливого значення набуває новітній напрямок управлінської діяльності держави в сфері оподаткування – адміністрування податків. Чільне місце в системі адміністрування податків займають непрямі податки. Система непрямих оподаткування включає групу акцизних товарів, а також товарів тривалого користування і розкоші, до яких застосовується особливий індивідуальний порядок оподаткування (див. рис. 1.1). Для інших

видів товарів і послуг застосовується податок на додану вартість (або з обороту). Це створює можливість отримувати додаткові прибутки, контролювати виробництво і реалізацію.

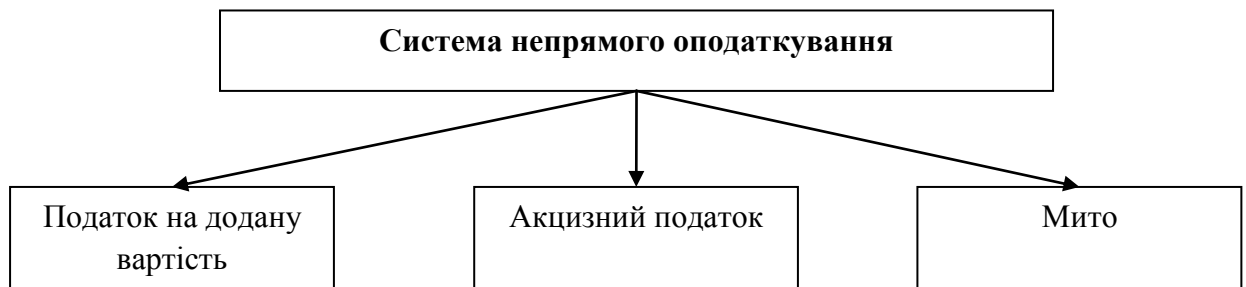


Рис. 1.1 Класифікація непрямих податків

Побудова податкової системи України знаходиться на етапі глибокого реформування. Відтак, поряд з безпосередніми змінами у податковій системі здійснюється безперервне вдосконалення методів адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів. На нашу думку, ключовим моментом такої реформи стало розроблення і ухвалення Податкового кодексу України та інших нормативно-правових актів з питань оподаткування, прийнятих на виконання окремих його вимог. Підмітимо, щ зважений підхід до реформування податкової системи дає змогу оптимізувати та стабілізувати податкові надходження до бюджетів усіх рівнів, стимулювати розвиток національної економіки та реалізовувати соціально врівноважену податкову політику. Відтак, існує потреба для поглибленого вивчення питання подальшої трансформації індивідуального акцизного оподаткування та приведення механізму його адміністрування до наявних сучасних світових тенденцій розвитку та безпосередньо вимог сучасного стану національної економіки.

Непрямі податки, у тому числі акцизний податок, мають важливе фіскальне (бюджетоутворююче) значення, відіграючи провідну роль у підтримці фінансової безпеки держави. Непрямі податки виступають одними з регуляторів перерозподілу суспільних благ. Акцизний податок, крім того, відіграє важливе соціальне значення, оскільки дозволяє державі виконувати перерозподільчу функцію, а також генерувати ефекти у сегменті так званого

«вторинного перерозподілу доходів», таким чином сприяючи соціальній стабілізації та справедливості [76, с. 228].

У сучасних податкових законодавствах акциз звичайно, займає перше місце після податку на додану вартість (або податків, що його замінюють) і по значенню, і по обсягу бюджетних надходжень.

Акцизний податок – надбавка, що включається у ціну окремих високорентабельних товарів і послуг [76, с. 228]. Акцизний податок за формою оподаткування є непрямим, за економічним змістом об'єкта – є податком на споживання, за методом нарахування – окладний, його сплачують переважно юридичні особи.

Суть акцизного податку полягає в тому, що ним обкладаються товари, котрі відповідають одній або декільком характеристикам із наведених нижче:

по-перше, виробництво й реалізація таких товарів перебувають як правило під державним наглядом. Таким чином держава має певну монополію на виробництво та реалізацію таких товарів. Фіскальна монополія, сутність якої полягає в тому, що держава повністю перебирає на себе функцію виробництва і продажу певного виду товару (повна фіскальна монополія) або виробництва (як одна з ланок технологічного ланцюжка), чи продажу товарів (часткова монополія). Цим самим держава контролює якість товарів та встановлює ціни для них, часто включаючи до них монопольну надбавку – “прихований” акцизний податок;

по-друге, вони характеризуються нееластичністю попиту за ціною. Відтак, попит на такі товари практично не змінюється при збільшенні ціни на них;

по-третє, еластичність попиту за доходом для цих товарів часто більша за одиницю;

по-четверте, в державі прийнято вважати, що використання цих товарів не приносить користі споживачам та з великою ймовірністю викликає негативні зовнішні ефекти. Звідси, збільшення ціни на такі товари не завдасть шкоди малозабезпеченим верствам населення;

по-п'яте, до підакцизних не належать товари першої необхідності. Разом із тим зрозуміло, що акцизний податок, як і всі непрямі податки, збільшує ціни на відповідні товари [12, с. 59].

Акциз є податковою формою, що має тривалу історію, зокрема цей платіж справляється в як в Європі так і на території України уже кілька століть [52, с. 114]. Ключові переваги механізму акцизного оподаткування відзначали ще класики економічної науки. Так, ще у XVII столітті французький економіст Ф. Демезон зауважив, що акциз здатен один принести казні стільки і навіть більше, ніж усі інші податки [52, с. 56]. Ще один, англійський вчений – У. Петті з приводу акцизного оподаткування зазначив що, по-перше, природна справедливість потребує, аби кожен сплачував відповідно до того, що він насправді споживає, через, що акцизний податок навряд чи нав'язується кому-небудь проти волі та його надзвичайно легко сплачувати тому, хто задовольняється предметами першої необхідності; по-друге, цей податок схиляє до заощаджень, що є єдиним способом збагачення народу; по-третє, ніхто не сплачує двічі за одну й ту річ, оскільки ніщо не може спожити більше ніж один раз [2, с. 77].

Якісною рисою сучасних акцизів виступають наступні два фактори. По-перше, податок нараховується або на вартість, або на одиницю продукції з поправкою на інфляцію. По-друге, методи оподаткування доданої вартості використовуються для кредитування акцизів, сплачених за ресурси, використані для виробництва підакцизної продукції.

З боку соціальної справедливості, акцизний податок відзначається своїми перевагами над податком на додану вартість, оскільки підакцизні товари споживаються, як правило, більш заможними верствами населення, що згладжує регресивність посередніх податків, основний тягар яких розподіляється між широкими верствами.

Фактор використання індивідуальних акцизів безпосередньо впливає на обсяги виробництва та споживання товарів, що обкладаються акцизним податком; структуру виробництва, а також опосередковано сприяє підвищенню якості виробленої продукції та покращенню споживчих характеристик

окремого продукту [67, с. 346]. Застосування індивідуальних акцизів відкриває можливість впливати на рентабельність виробництва підакцизних товарів, створюючи таким чином додаткові мотиваційні фактори для їх виробників. Індивідуальні акцизи, як правило, в податкових системах встановлюються лише на окремі групи товарів, що зумовлено забезпеченням додаткових, нематеріальних потреб держави. Індивідуальні акцизи є інструментом бюджетно-податкової політики оперативного характеру, адже внутрішній лаг при застосуванні даного виду податку становить близько 3 місяців, що є ключовим моментом у випадку необхідності швидкої мобілізації додаткових бюджетних ресурсів [43, с. 13].

Вітчизняна практика використання індивідуальних акцизів свідчить, що оподатковуються підакцизні товари, які головним чином відносяться до другої групи (за прийнятою класифікацією), тобто товарів, шкідливих для людини чи природи (повністю відсутні товари першої необхідності та частково оподатковуються предмети розкоші рис. 1.2.). Список товарів (продукції), на які встановлюється акцизний податок, та його ставки затверджуються Верховною Радою України.



Рис. 1.2. Підакцизні товари в Україні*

*Складено на основі джерела [57].

Саме надходження від оподаткування зазначених товарів основним чином формують загальні надходження зі специфічного акцизу. Застосування специфічних акцизів безпосередньо впливає на обсяги виробництва і споживання підакцизних товарів; структуру виробництва, а також використання специфічних акцизів дозволяє регулювати рентабельність виробництва підакцизних товарів та підвищувати ефективність виробництва таких товарів [67, с. 348].

Через специфічні акцизи реалізується і регулювальна функція оподаткування, що особливо стосується алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Звідси, акцизний податок окрім фіскальної функції виконує регулюючу та соціальну (рис. 1.3.).

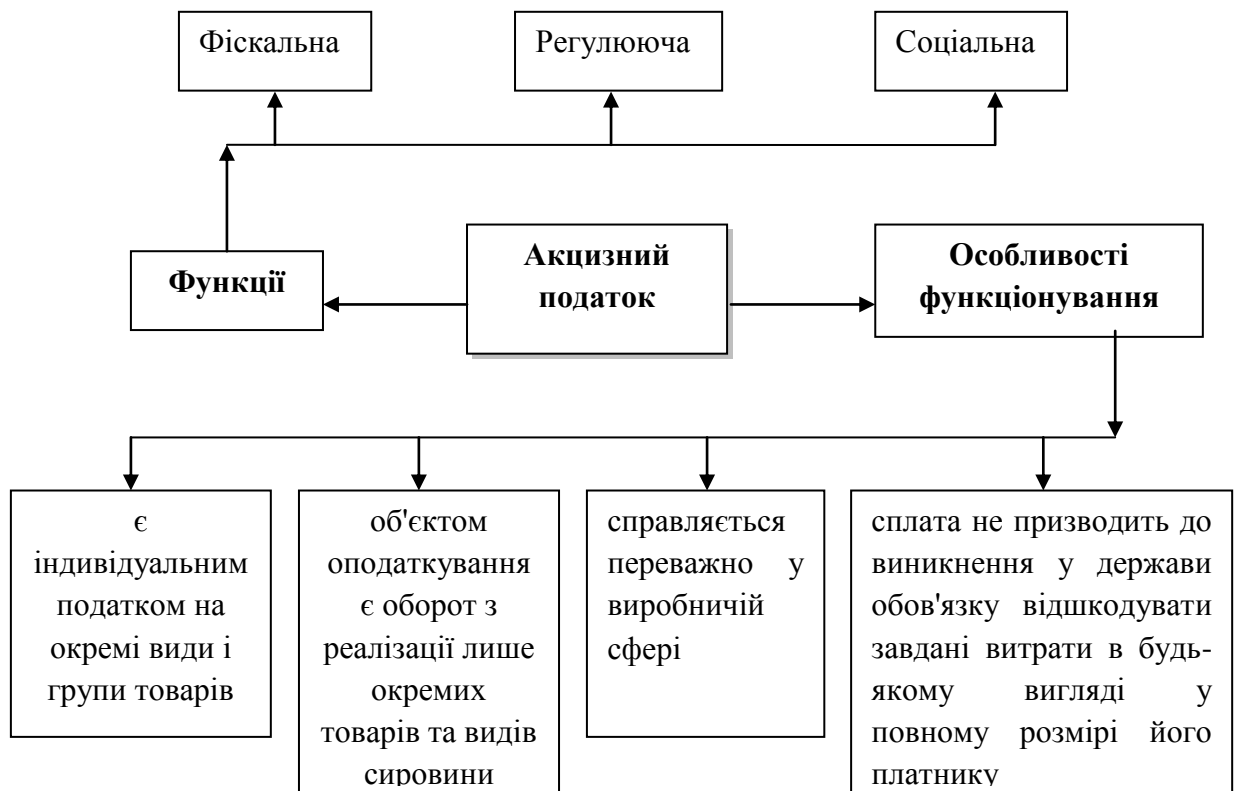


Рис. 1.3. Особливості функціонування та функції акцизного податку*

*Складено на основі джерел [57, 75, 76]

Згідно із теорією оптимального оподаткування в ціні підакцизного товару є максимальна оптимальна питома вага акцизного податку, що може отримуватися в інтересах бюджету шляхом індексації специфічних ставок або впровадження паралельних адвалерних ставок для нівелювання впливу

інфляції. База оподаткування при специфічних (твердих) ставках може бути захищена від інфляції шляхом регулярного коригування ставок з врахуванням цієї інфляції, оскільки за умови інфляції ефективність такої ставки падатиме. Підвищення акцизних ставок, безумовно, збільшує ефективність цих ставок і певною мірою компенсує знецінену інфляцією базу оподаткування в попередніх періодах.

Зауважимо, що методика розрахунку акцизного податку єдина. Вона полягає в тому, що акцизний податок включається до ціни реалізації товару поряд із собівартістю і прибутком. Після того на цю суму нараховується податок на додану вартість. Ставки, що використовуються в процесі адміністрування акцизного податку наведені на рис 1.4.

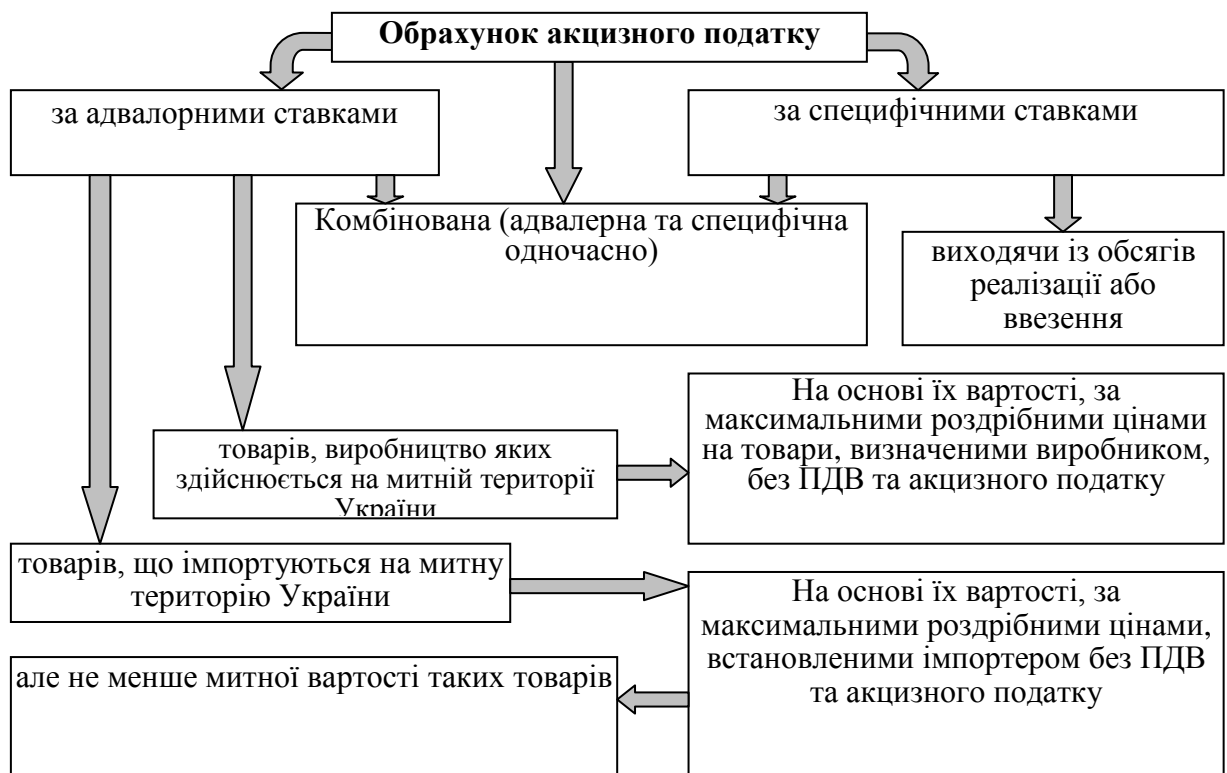


Рис. 1.4 Ставки акцизного податку та механізм їх застосування*

*Складено на основі джерела [57].

На основі діючого Податкового кодексу України ставки акцизного податку диференціюються залежно від походження товару (вітчизняний чи

імпортний) та товарної групи. Вони є єдиними на всій території України і поділяються наступним чином:

- адвалорні,
- специфічні,
- комбінована ставка (адвалорні та специфічні одночасно).

При застосуванні адвалорних ставок базою оподаткування акцизом виступає:

- вартість реалізованої продукції, виготовленої в Україні, за максимальними роздрібними цінами, які визначені виробником. Однак без врахування ПДВ та з врахуванням акцизного податку;

- вартість товарів, що ввозяться в Україну, за максимальними роздрібними цінами, які встановлені імпортером без ПДВ та з врахуванням акцизного податку [57].

За комбінованою ставкою з 2004 р. обкладаються акцизом тютюнові вироби: Встановлені ставки акцизного податку у твердих сумах з одиниці реалізованого товару та ставки акцизного податку у відсотках до обороту з реалізації продукції. Теоретично, комбінована система акцизного оподаткування тютюнових виробів дає можливість уникнути недоліків специфічної та адвалерної систем. По-перше, на ціну цигарок низької якості (без фільтру) накладається додаткове податкове навантаження, що стимулює виробників поступово зменшувати їх виробництво. По-друге, споживачі елітних сигарет, не дивлячись на порівняно менше податкове навантаження, платять більше, що важливо з точки зору дотримання принципу справедливості податкової системи. По-третє, держава практично не здійснює впливу на асортимент продукції та її ціну, не втручається у конкурентне середовище, проте стимулює виробників до поступового переорієнтування на випуск сигарет з фільтром. Основним недоліком використання комбінованої ставки акцизного оподаткування є насамперед проблеми, що виникають в процесі адміністрування даного податку [76, с. 230].

Зауважимо, що значення акцизного оподаткування в сучасних умовах доволі значне. Зокрема, виважена політика акцизного оподаткування здатна вирішальним чином позитивно вплинути на динаміку і структуру розвитку товарного ринку, вирішити проблеми інвестиційного та ресурсного забезпечення, усунути тіньовий і контрабандний сектор, забезпечити надходження до бюджету.

На основі застосування переваг акцизного оподаткування можна вдосконалити структуру виробництва за рахунок збільшення частки легального виробництва та зменшення частки нелегального (тіньового), що визначається насамперед ефективністю акцизної політики. Крім того, держава отримує можливість для стимулювання виробника, який виготовляє якісну (таку, що відповідає міжнародним і національним стандартам) продукцію, а для цього необхідно підтримувати належний рівень інвестиційної та інноваційної активності, що в умовах української дійсності можливе лише завдяки державній підтримці (хоча б непрямій). Зрештою, значна частина виготовленої в Україні підакцизної продукції йде на експорт (насамперед у Росію), але зарубіжні країни все жорсткіше ставлять питання про якість товарів, які ввозяться на їхні території, і тому проблема виробничої та господарської ефективності підакцизного виробництва разом з вжиттям виважених заходів державного протекціонізму видається важливим завданням сучасної економічної політики [76, с. 234].

З огляду на вище зазначене відмічу, що акцизний податок має однаково важливе значення для всіх рівнів – макроекономіки та мікроекономіки; визначає характер поведінки всіх учасників ринково-економічних відносин та досить повно відображає функціональний потенціал податків загалом. Тому, комплексне упорядкування механізму оподаткування у сфері підакцизних товарів неминуче призведе до пожвавлення активності в інших сегментах споживчого ринку, який і потрібно розглядати саме як основну базу – джерела фінансових ресурсів – наповнення бюджету держави коштами.

1.2. Еволюція акцизного податку в Україні

Акцизний податок задовольняючи інтереси фіску, виконує і регулюючу функцію, напряду при цьому впливаючи на діяльність суб'єктів господарювання. Разом з тим, даний податок, будучи елементом ринкової ціни, невимушено впливає на обсяги споживання товарів (послуг) через рівень цін на них, зачіпаючи при цьому інтереси споживача. Поряд із прямим впливом акцизного податку на рівень цін, а відтак і на стан суспільного добробуту споживачів товарів (послуг), рівень ринкових цін має здатність опосередковано впливати на обсяги надходжень акцизного податку до бюджету, які у вигляді соціальних виплат окремим категоріям громадян впливають на стан їх суспільного добробуту.

Як уже відзначалось акцизний податок – це один із непрямих податків, яким обкладаються на високорентабельні та монопольні товари шляхом включення в ціну підакцизного товару та платниками якого виступає кінцевий споживач товару на який нараховується акциз. Термін “акциз” на думку науковців походить від старофранцузького слова “accise”, що означає “оцінка для оподаткування” [75, с. 112]. Також термін акциз міг піти від латинського “accidere”, що означає “вирізати” спеціальні насічки на спеціальному вимірювальному пристрої, який показував кількість алкогольного напою у пляшці з метою його оподаткування. Звідси, акциз поряд із митом є однією із найбільш раних відомих форм оподаткування.

Перші згадування про акцизний податок пов'язують із існуванням Римської імперії де було використано податкові платежі у вигляді відсоткової надбавки до ціни товару. До таких обов'язкових платежів відносились особливі податки з продажу та звільнення рабів, які становили, відповідно, 4-5% від їх ринкової вартості. В Стародавньому Китаї згадувався акциз на чай, напої, рибу та тростину, яка застосовувалась як паливо або для перекриття даху [7, с. 15].

Використання акцизного податку на території України розпочалось близько X століття н.е. В цей історичний період в багатьох письмових джерелах зустрічається згадка про данину на мед та “бражне” мито із солоду, хмелю та меду. Цей податок можна вважати першим прототипом сучасного акцизного податку на Київські Русі. Згадка про мито з кожного “хмільного” короба відзначена в договорі, що був підписаний між Великим Новгородом та тверським князем Ярославом у 1265 році [39, с. 25].

Порядок акцизного оподаткування включав в себе значний перелік регалій Середньовічної Європи, які М. Кулішер трактував як монопольне право монарха на виробництво та продаж товарів, послуг, що дозволяло фіскальну експлуатацію верховних прав та присвоєння природних ресурсів, що не були приватною власністю. В реальності найбільш поширеними регаліями були соляна, рибна, лісова, гірська, водяна, судова, монетарна. Відзначимо що в період пізнього Середньовіччя їх було відомо понад сотню. Ще однією формою акцизного оподаткування того часу була державна монополія – першочергове право держави на виробництво та реалізацію на внутрішньому та зовнішньому ринках переліку деяких товарів [39, с. 25]. До таких експортного орієнтованих товарів зараховували хутро, смолу та патоку. На внутрішньому ринку монополія поширювалася на сіль, тютюн, мед, дьоготь, а в епоху Петра I до них було додано дубові гроби.

Історичні події склались , що одним з основних підакцизних товарів та відповідно важливих джерел доходу державної казни було виробництво та реалізація алкогольних напоїв. Монополія встановлена державою на виробництво та реалізацію алкогольної продукції у Великому князівстві Московському була запроваджена у 1474 році Іваном III. Для початку, московські князі оподаткували місця продажу алкоголю – корчми, а згодом почали відкривати власні “питейные заведения” – царські кабаки, перший з яких було засновано у 1533 році. Кабак – слово татарського походження, яке означає постійний двір де продається їжа та напої. З 1555 року в Москві

повністю заборонено приватний продаж алкоголю, реалізація якого стала виключно прерогативою держави. А “кабачное кормление” – можливість впливати на продаж алкоголю в певній території, стало одним із найбажаніших видів винагороди. Приватні особи за право виробляти алкоголь були зобов’язані сплатити податок – “явк”. Протягом даного періоду сформовано дві системи справляння акцизу: "продажа питей на вере" та система відкупів [63].

“Продажа питей на вере” полягала в тому, що із середовища панів обирались кабацькі голови. Обов’язком таких голів був контроль за виробництвом та продажем алкоголю на певній території. Кабацькі голови були підзвітні лише царським намісникам та наказам (аналогам теперішніх міністерств) – Московському, Нової четверті та Наказом Великого Двору (зерновому, фінансовому та двірцевому). Кабацькі голови були зобов’язані сплачувати річні доходи “с прибылью против прежних лет”, тобто більшими від минулорічних. Недоотримання доходу вважалося значною провиною та стягувався штраф з відповідальних осіб, або їх виборців та поручителів [63].

У випадку, якщо державна влада потребувала значних обсягів фінансування для проведення реформ, оборони чи ведення воєн, використовувалась система відкупів, при якій приватним особам надавалось виключне право “купити вино” та продавати його на певній місцевості за встановлену плату, яку необхідно було вносити у встановлений термін у один із Наказів, до якого приписана місцевість, віддана на відкуп. Практика показувала, що ці способи алкогольної регалії функціонували паралельно [63].

Існування таких систем породжувало хабарництво, корупцію та зловживання в системі державного управління та фінансів. Фінансові махінації, не висока якість продукції, масове п’янство, яке призвело до зривів посівних кампаній протягом кількох років призвели до кабацьких бунтів у 1648 році. В результаті цього відбулось скликання у 1649 році Земського собору, який отримав назву “Собор о кабаках” та який регламентував реформування питної системи. В “Соборному Уложении” 1649 року – збірнику законодавчих актів

Московії та Російської імперії, який із змінами та доповненнями регулював державне життя до першої третини XIX століття окремою главою було виділено “Указ о корчмах”, який регулював відносини у сферах продажу алкоголю та тютюну. В 1651 році прийнято указ за яким “Во всех городах на кружечных дворах денежную казну собирать на вере, а на откупе кабакам нигде не быть; а во всех городах и в Государевых больших селах быть по одному кружечному двору, а в меньших малолюдных селах кружечным дворам не бать” [33, с. 14].

Зауважу, що тютюнопаління в цей період було значним злочином, за який передбачалося подекуди смертну кару. Контроль за дотриманням вимог передбачався так званим Стрілецьким Наказом, що у мирний час виконував міліцейські функції – “да в прошлом во сто четьредесять втором году, по указу блаженныя памяти великаго государя царя и великаго князя Михаила Феодоровича всея Руси на Москве и в городех о табаке заказ учинен крепкой под смертною казною, чтобы нигде русские люди и иноземцы всякия табаку у себя не держали и не пили, и табаком не торговали. А кто русские люди и иноземцы табак учнут держати, или табаком учнут торговати и тех людей продавцов и купцов велено имати и присылати в Новую четверть, и за то тем людем чинити наказание болшое бес пощады, под смертною казною, и дворы их и животы имая, продавати, а денги имати в государеву казну” [70]. На противагу Московії, в Україні така заборона була відсутня, а тютюн та люлька стали обов’язковим атрибутом козаків.

Існування акцизного податку забезпечувало доходи Української держави за часів Богдана Хмельницького. Як відзначав, мандрівник Павло Алепський “Хмельницький надає в оренду усі митні збори на кордонах своєї держави, а також доходи з меду, пива та горілки – за 100 тисяч динарів митним по борцям”. Шинки, які знаходилися на землях Війська Запорізького давали значний обсяг доходу від продажу алкоголю в розмірі і становили на той час близько 1120 крб. З купців, які везли транзитом через територію України, біле

вино та горілку справляли податок на користь козацької старшини та церкви – 1 карбованець з куфи (куфвий збір) [77, с. 42].

Окрім грошового акцизу передбачалось сплачувати податок і в натуральній формі – по одному відру із торговців алкоголем, які взамін отримували право на торгівлю на українських землях. Коша за цінами, визначеними козацькою адміністрацією. Різновидом акцизного податку було “торгове”, яке справлялося з крамарів. Як правило, воно становило не більше 10% від вартості товарів, що продавалися на січовому ринку. Однак відомі випадки, коли податок застосовувався не у пропорційному, а в фіксованому порядку [51, с. 32].

Петро I, намагався забезпечити надходження значних коштів для ведення Північної війни та в 1705 році повернувся до системи відкупів, яка проіснувала до 1716 року. Під час існування даної системи сума відкупу встановлювалася державою та вносилася наперед, авансовим платежем. В 1716 році було впроваджено систему вільного винокуріння, яка оподатковувалася винокурним митом, що розраховувалося виходячи із обладнання (так званих, кубів) та об’єму виготовленої продукції. Так, Катериною II було впроваджено особисту систему алкогольної монополії. Зокрема відповідно до цієї монополії впроваджувався безподаткове право на винокуріння для дворян. Однак, його розміри залежали від рангу, посади та заслуг дворянина. Усі інші верстви населення не мали права на виготовлення алкоголю та зобов’язувалися купувати його на казенних винокурнях. В 1781 році створюються “питейные палаты” – органи державного управління до компетенції яких входило виробництво певної кількості горілки, обсяги якої залежали від території, кількості населення та традицій споживання [68, с. 112].

В період правління Олександра I було запроваджено контроль за державну монополію, виняток було зроблено лише Сибіру, через відсутність ефективного державного контролю. Відтак, держава отримала право на виробництво та оптовий продаж за твердою ціною у 7 рублів асигнаціями за

відро. Роздрібний продаж практично повністю знаходився у приватних руках. Наслідком цього стало зростання річних доходів від продажу алкоголю із 14 до 23 млн. рублів. Миколаю I у 1828 році було повністю скасовано державну монополію. Проте потреба у грошах перед Кримською війною призвела до запровадженні в середині XIX століття акцизно-відкупної системи при якій горілка вироблялася на казенних підприємствах та продавалася відкупникам для роздрібного продажу [68, с. 114].

Надходження від продажу алкогольних напоїв у доходах бюджету Росії із середини XIX століття до початку I Світової війни зросли у зросло в декілька разів, та становили 1/3 всіх доходів бюджету. Це сталося завдяки запровадження на території Російської імперії винної монополії, ініціатором якої був міністр фінансів С.Ю. Вітте, який зазначав, що “только путем монополии государство может извлечь из налога на спирт необходимый ему и значитетльно больший, нежели нене, доход с наименшими стеснениями и неудобствами”. Монополію було запроваджено з 1 липня 1901 року на території Української частини Росії. Зауважу, що впровадження такої монополії переслідувало, принаймні декілька цілей, серед яких:

1) впровадити державну монополію на виготовлення алкогольної продукції та боротьбу із сурогатами;

2) покращити якість алкогольних напоїв, для чого технологію її виробництва було продумано організацією провідних вчених-хіміків на чолі із Д.Менделєєвим;

3) обмежити соціальні наслідки споживання алкоголю – для цього впроваджувалися обмежені години, коли дозволявся продаж алкогольної продукції. У містах він продавався із сьомої до двадцять другої години, а в селах її закінчували о 18 або 20 годині. Проте, під час організації суспільних заходів продаж алкоголю заборонявся, посилювалася кримінальна відповідальність за виробництво горілки на дому [68, с. 115].

Для запровадження винної монополії було витрачено протягом 10 років 122 млн. грн. – на створення заводів, закупівлю обладнання, машин, ректифікацію та складування і транспортування.

Відзначу, що кількість персоналу, що займалась адмініструванням монополії сягнула 45 тис. осіб. Обсяг ринку оцінювався у 70 млн. відер горілки, продаж якої через 40 тис. винних закладів щорічно приносив близько 600 млн. рублів. Іншими помітними заходами діяльності С. Вітте було збільшення акцизів на цукор, керосин, сірники та тютюн. Причому, найбільші ставки акцизу встановлювалися для найдешевших сортів тютюну, тим самим податковий тягар падав на бідніші верстви населення [33, с. 15].

Ключовими моментами у сфері акцизного оподаткування на теренах України за період революції та Громадянської війни стало запровадження високих ставок на горілку. Окрім того, було введено податок на коньяк та виноградне вино Центральною Радою. Протягом 1918 року активно впроваджувались акцизні збори за виробництво та продаж пива. Ставка акцизу становила від 4 до 20 рублів з пуда солоду. В травня 1918 року упроваджено цукрову монополію, введено акциз на чай, підвищено акцизи на пиво, дріжджі, цигарковий папір, продукти нафтопереробки.

Радянська система акцизного оподаткування розпочала своє формування під час активного впровадження НЕПу в 1921 році. Її основною метою стало отримання найбільшої фіскальної вигоди та залучення до оподаткування найширших верств населення. Одним із основних акцизів став збір із виноградних вин (міцністю до 14%, а згодом – до 20%).

В 1920-1922 роках було впроваджено акцизи на спирт, пиво, мед, прохолоджуючі напої, сіль, нафтопродукти, цукор, свічки, каву, цикорій, чай, сурогати чаю та пресовані дріжджі. Пільгові ставки акцизу застосовувались лише для промисловості – на сіль для рибної галузі, нафтопродуктів – для сільського господарства. Значно зросла питома вага акцизів у структурі

податкових надходжень протягом 1921-1930 років від 17,7% до 40,1% [68, с. 56].

В СРСР у 1930 році було реалізовано податкову реформу, наслідком якої стала кардинальна зміна адміністрування непрямих податків. Новацією стало впровадження податку з обороту, який ніс в собі риси прямих та непрямих податків та включав в себе кілька десятків існуючих податків та зборів, в тому числі, всі акцизи – на алкоголь. Окрім того, акцизом обкладались, пиво, дріжджі, сірники, чай, парфумерію, косметику, свічки, резинові калоші, тощо.

Щодо сучасної незалежної України, то сучасна практика акцизного оподаткування розпочиналася з включення у 1992 році згідно з постановою Верховної Ради України від 18.12.91 р. № 1997-ХІІ до переліку підакцизних товарів більше двох десятків товарних позицій. Беручи до уваги орієнтацію на попередню практику податку з обороту, головними критеріями для віднесення тих або інших груп товарів до підакцизних були порівняно високі ставки податку з обороту в попередні роки. Відтак до підакцизних товарів, крім традиційних було віднесено: килими і кришталь, ікра і рибні делікатеси, шоколад і автомобільні шини, вироби з хутра, одяг з натуральної шкіри [51, с. 44].

Незважаючи на світову практику, що склалась історично, протягом 1992 року платниками акцизного збору було визначено суб'єктів підприємницької діяльності, які реалізують на території України підакцизні товари (ст. 2 Закону України “Про акцизний збір”). Реалізація системи акцизного оподаткування досить швидко виявляється неефективною.

По-перше, відсутній ефективний та дієвий контроль за повнотою сплати збору. Все ускладнюється насамперед через значну кількість платників.

По-друге, ставка акцизного збору в такому випадку суттєво впливає на ціноутворення на кожному етапі обігу товару, що негативно відображається на діловій активності.

В 1993 році після введення в дію Декрету Кабінету Міністрів України “Про акцизний збір” від 26.12.92 № 18-92, система адміністрування акцизного податку була кардинально змінена. Зауважимо, що платниками визначено суб’єктів підприємницької діяльності, що виробляють або імпортують на митну територію України підакцизні товари. Таким чином, було значно спрощено механізм контролю за справлянням акцизного збору обмеженим колом платників.

У перші роки після введення акцизів, зважаючи на високий темп зростання цін, було визнано доцільним застосовувати винятково адвалерні ставки акцизного збору. Однак таке рішення породило інші проблеми: адвалерні ставки акцизів, з одного боку, дозволяли використовувати вельми ефективні в умовах України способи ухилення від оподаткування, а, з іншого – боку, створювали додаткові труднощі для виробників підакцизних товарів щодо її поліпшення і вдосконалення.

Деяко вдалось вирішити дані проблеми після запровадження та використання адвалерних ставок акцизів на основні групи товарів впродовж 1996 року. Як наслідок вдалось перевести на єдиний режим оподаткування імпорту та внутрішнє виробництво однакових підакцизних товарів. В результаті цього ліквідована можливість ухилення від сплати акцизного збору за допомогою трансфертного ціноутворення. Тому, у виробників з’явилися додаткові можливості для покращення своєї продукції, її дизайну і просування її на ринок. Як наслідок частку акцизів у більш якісній продукції знижено. Даний механізм податкової політики був направлений на заохочення підвищення якості та споживчих властивостей товарів.

На мою думку, в ретроспективі розвитку акцизного оподаткування в сучасній незалежній Україні можна виділити такі основні етапи:

✓ перший етап – період протягом 1992 по 1999 рр. Прийняття в 1992 році ЗУ “Про акцизний збір” та Декрету КМ України “Про акцизний збір”. В

даний період перелік підакцизних товарів був дуже широкий, до яких в першу чергу відносились високорентабельні та монопольні товари;

✓ другий етап – у 2000 році перелік підакцизних товарів скоротився на 14 умовних товарних груп. Система акцизів зробила перший крок на шляху до побудови оптимальної організації оподаткування – фактично до з цього періоду до підакцизних товарів включали: алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, автомобілі та ювелірні вироби;

✓ третій етап – на початку 2003 року ювелірні вироби виключено із групи товарів, що вважаються підакцизними. Окрім того, вперше в практиці українського акцизного оподаткування впроваджено комбіновані (адвалерні та специфічні) ставки акцизного збору на тютюнові вироби. Основною метою стало посилення контролю з боку держави за обігом підакцизної продукції та повнотою сплати акцизного збору. В період 2003-2004 рр. до переліку підакцизних товарів віднесено: вина виноградні з вмістом цукру більше 0,3 % та високооктанові кисневмісні добавки до моторних бензинів [76, с. 114];

✓ четвертий етап – прийняття в 2010 році Податкового кодексу України та заміна назви із акцизного збору на акцизний податок. Таким чином, було консолідовано безліч нормативно-правових актів в єдиний кодекс. В результаті цього значно зросли надходження акцизного податку до державного бюджету. Проте, таких результатів вдалось досягнути не лише за рахунок уникнення окремих правових колізій та вдосконалення механізму адміністрування даного податку, а й завдяки значному підвищенню ставок акцизного податку;

✓ п'ятий етап – у 2013 році включено до групи підакцизних товарів операції з відчуження цінних паперів та фінансових деривативів. Відзначимо, що знову ж таки протягом останнього року держава вдавалась до підвищення ставок акцизного податку. Таке зростання не зважаючи на благі наміри (скорочення вживання шкідливої продукції та зростання обсягів бюджетних надходжень) може призвести до скорочення продажів легальних підакцизних

товарів (алкоголь, тютюн) через контрабанду дешевшої продукції від наших сусідів. Адже ставки акцизного податку на алкоголь і тютюн в Україні ледь не найвищі серед країн пострадянського простору.

Відзначу, що зміни механізму адміністрування акцизного податку, що відбулись протягом останніх років зумовлені прийняттям Податкового Кодексу України та вимагають посиленої уваги до проблем акцизного оподаткування. Зокрема це в першу чергу стосується організаційно-правового забезпечення.

1.3 Організаційно-правові засади адміністрування акцизного податку в Україні

В сучасних ринкових умовах акцизний податок є одним з найризикованіших податків з погляду його впливу на формування дохідної частини бюджету, що викликано: особливостями функціонування підакцизної продукції на ринку, швидкими змінами законодавства, а також невисоким рівнем ефективності державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів [5, с. 103]. Підходи до використання акцизного податку в податковій системі України на протязі багатьох років зазнавали постійних змін та реформ. До недавнього часу законодавство України з питань акцизного податку було представлене низкою законів, що значно ускладнювало процес користування ним. На сьогодні усі питання щодо Акцизного податку можна відслідковувати у VI розділ Податкового кодексу України, що набув чинності з 2 грудня 2010 року, де представленні усі особливості та норми щодо оподаткування підакцизної продукції. Дані нововведення направленні на сприяння збільшенню легальних підакцизних товарів, зменшенню наявної тенденції з використання різноманітних схем ухилення від сплати акцизного збору та забезпеченню стабільності, відкритості та прозорості ринків даних груп продукції. Проте, незважаючи на викладення основних аспектів акцизного

оподаткування в ПКУ значна кількість правових норм передбачена іншими нормативно-правовими актами (рис. 1.5).



Рис. 1.5 Правове регулювання адміністрування акцизного податку в Україні*

*Систематизовано на основі джерела [47]

Зауважу, що прийняття ПКУ сприяло збільшенню легальних підакцизних товарів, зменшенню наявної тенденції з використання різноманітних схем ухилення від сплати акцизного збору та забезпеченню стабільності, відкритості та прозорості ринків даних груп продукції.

Здійснення кодифікації податкового законодавства в частині оподаткування акцизним податком дала можливість подолати ряд проблем, що були присутні в механізмі індивідуального акцизного оподаткування в Україні. Зокрема, це стосувалося значної кількості нормативно-правових відповідно до яких здійснювалось адміністрування акцизного податку та контроль за виробництвом та обігом підакцизних товарів. Відтак, розділом 6 ПКУ враховано та систематизовано положення Декрету Кабінету Міністрів України “Про акцизний збір”, законів України “Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби”, “Про ставки акцизного збору на деякі транспортні засоби та кузови до них”, “Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої”, “Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби”, “Про

державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів”, “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)”, а також цілої низки постанов уряду та наказів ДПС України. Кодексом передбачено використання показника мінімального акцизного податкового зобов’язання. Механізм індексації ставок податку, встановлених в національній валюті, поширено на весь перелік підакцизних товарів. Проте, на відміну від попередньої практики, індексація показника мінімального акцизного податкового зобов’язання не передбачена. Окрім того, ключовим аспектам, що стосується обчислення сум акцизного податку з тютюнових виробів присвячена окрема стаття, якою визначено порядок оподаткування тютюнових виробів з використанням адвалорних та специфічних ставок [67, с. 49].

Відповідно до ПКУ передбачено обов’язкову реєстрацію платників акцизного податку. Реєстрація в органах Міністерства доходів та зборів (далі – Міндоходів) як платника податку суб’єкта господарювання, що здійснює діяльність з виробництва підакцизних товарів (продукції) або імпорту алкогольних напоїв та тютюнових виробів яка підлягає ліцензуванню, здійснюється на підставі відомостей щодо видачі такому суб’єкту відповідної ліцензії. Органи ліцензування, що уповноважені видавати ліцензії на зазначені види діяльності, зобов’язані надати органу Міндоходів за місцезнаходженням суб’єкта господарювання інформацію про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії у п’ятиденний строк з дня здійснення таких дій [57].

Усі без виключення платники підлягають обов’язковій реєстрації як платники податку органами Міндоходів за місцем державної реєстрації таких суб’єктів у місячний строк із дня початку господарської діяльності. Щодо внесених змін, то в першу чергу Податковий Кодекс розширив коло платників акцизного податку (див. рис. 1.6), додавши до раніше визначених осіб ще продавців конфіскованих та визнаних безхазяйними підакцизних товарів, осіб, що мають дотримуватись вимог митних режимів, які передбачають звільнення від оподаткування акцизним податком, у разі порушення ними таких вимог; осіб, які порушили умови цільового використання підакцизних товарів, на яких

встановлено ставку податку у розмірі 0 %, а також тих, хто продає підакцизні товари, ввезені на митну територію України зі звільненням від оподаткування акцизним податком до закінчення терміну такого звільнення [57].



Рис. 1.6 Платники акцизного податку в Україні [57]

Позитивною новацією можна вважати розширення переліку операцій, звільнених від оподаткування за рахунок ввезення на Україну підакцизних товарів:

- ✓ для дипломатичних представництв та консульських установ іноземних держав;
- ✓ що використовуються як сировина для виробництва на території нашої країни інших підакцизних товарів;

✓ що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до міжнародних договорів [67, с. 106].

Крім того, Податковим Кодексом України з 2011 р. збільшено перелік об'єктів оподаткування акцизним податком, насамперед за рахунок:

- операцій з реалізації конфіскованих підакцизних товарів;
- операцій з реалізації підакцизних товарів, що визнані безхазяйними;
- операцій з реалізації підакцизних товари, ввезених на митну територію України зі звільненням від оподаткування акцизним податком до закінчення терміну такого звільнення;
- операції з відчуження цінних паперів та деривативів [57].

Також Податковий Кодекс визначив, що базою оподаткування акцизним податком є вартість та обсяги втрачених підакцизних товарів у розмірах, що перевищують встановлені норми витрат, та, окрім того, що у разі наднормативного витрачання спиртів різних видів, базою оподаткування є кількість (або вартість) підакцизних товарів, що їх можна було б виробити з обсягів спиртів різних категорій, що витрачені понад визначені законодавством нормативи [57].

Зауважу, що згідно норм ПКУ датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є дата їх реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції). Датою виникнення податкових зобов'язань у випадку імпорту товарів, що підлягають обкладанню акцизним податком на митну територію України є дата подання митному органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання митним органом у визначених законодавством випадках [3, с. 49].

Узгоджене податкове зобов'язання, що підлягає сплаті, з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, визначаються платником податку самостійно, на основі об'єктів оподаткування, бази

оподаткування та ставок цього податку, що діють в момент виникнення податкових зобов'язань.

Важливо, що податок із таврів, що підлягають обкладанню акцизним податком та імпортується на митну територію України, обчислюється виключно в національній валюті за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату подання митному органу декларації до митного оформлення.

Встановлення максимальних роздрібних цін на підакцизні товари (продукцію) здійснюється виробником або імпортером товарів (продукції) шляхом декларування таких цін.

Декларація про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію) (далі декларація), встановлені виробником або імпортером товарів (продукції), подається відповідно центральному органу Міндоходів у формі, що встановлюється такими органами. Декларація повинна містити ти дані про встановлення виробником або імпортером максимальної роздрібною ціни на всі підакцизні товари (продукцію), що виробляються ним в Україні, або на всі підакцизні товари (продукцію), що імпортуються ним в Україну, і дата, з якої встановлюються максимальні роздрібні ціни.

Платник податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, та імпортер алкогольних напоїв та тютюнових виробів зобов'язаний подавати щомісяця в період до 20 числа наступного періоду до територіального органу Міндоходів за місцем реєстрації декларацію акцизного податку [3, с. 51].

Суми податку перераховуються до бюджету виробниками підакцизних товарів (продукції) впродовж 10 календарних днів після настання граничного терміну подання податкової декларації за місячний податковий період.

Суми податку з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий не денатурований, сплачуються в момент придбання марок акцизного податку. Марка акцизного податку є спеціальним

знаком, яким маркуються алкогольні напої та тютюнові вироби. Наявність марки на такому товарі підтверджує сплату акцизного податку. Маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів, здійснюється виключно згідно з положенням затвердженим Кабінетом Міністрів України.

В Україні відповідно до норм Податкового кодексу утворюються акцизні склади. Основною метою їх створення є підвищення ефективності роботи із запобігання та боротьби з незаконним виробництвом і обігом спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів, посилення контролю за повнотою та своєчасністю надходжень до бюджету акцизного податку. В межах акцизного складу безперервно присутні представники органів Міндоходів. Транспортування горілки та лікєро-горілочаних виробів, відвантажених з акцизного складу підприємства, на якому виробляються горілка та лікєро-горілочані вироби, без товарно-транспортних накладних з відміткою представника органу Міндоходів на акцизному складі забороняється.

Як уже зазначалось, окрім ПКУ існує ще цілий ряд нормативних актів що так або інакше регулюють відносини в процесі адміністрування акцизного податку. Наведемо лише основні з них та коротко проаналізуємо:

- Постанова КМ України від 20.10.2011 р. № 1068 “Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком, які видаються до отримання або ввезення на митну територію України нафтопродуктів з метою використання як сировини для виробництва у хімічній промисловості”. Дана постанова регулює процес випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком, що видаються до отримання або ввезення на митну територію України нафтопродуктів, що реалізуються із застосуванням нульової ставки акцизного податку або ввозяться без його сплати відповідно до статті 229 Податкового кодексу України з метою використання як сировини для виробництва у хімічній промисловості. Строк, на який видається податковий вексель, не може перевищувати 90 календарних

днів. За користування податковим векселем не нараховуються відсотки або інші види плати, передбачені законодавством для інших видів векселів [61];

- Наказ Міндоходів України від 19.07.2013 №288 “Про затвердження форм звітності з особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами та порядку їх заповнення”. Оскільки, такий вид податку є новим, адже запроваджений лише в 2013 році, то даний наказ набуває особливої актуальності. Зокрема ним передбачено форми декларації з особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами [49];

- ДПС України від 30.11.12 № 1089 “Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації про забезпечення правомірного декларування максимальних роздрібних цін на підакцизні товари (продукцію) та дотримання суб’єктами господарювання норм Податкового кодексу України”

- Постанова КМ України від 03.10.11 № 1064 “Деякі питання організації та проведення біржових аукціонів з продажу нафти сирової, газового конденсату власного видобутку і скрапленого газу”. Дана постанова визначає механізм організації та проведення біржових аукціонів з продажу нафти сирової, газового конденсату власного видобутку і скрапленого газу на внутрішньому ринку, в тому числі спеціалізованих аукціонів з продажу скрапленого газу для потреб населення. Дія цього Порядку поширюється на підприємства, частка держави у статутному капіталі яких становить 50 відсотків і більше, господарські товариства, 50 відсотків і більше акцій (часток, паїв) яких належить до статутного капіталу інших господарських товариств, акціонером яких є держава [58];

- Постанова КМ України від 23.02.11 № 156 “Про затвердження переліку виробників спирту етилового денатурованого (спирту технічного) та щорічних квот на відвантаження такого спирту для потреб підприємств, що виробляють продукти органічного синтезу”

- Постанова КМ України від 16.02.11 № 113 “Про отримання, ввезення на митну територію України легких та важких дистилятів для використання як сировини для виробництва етилену у 2011 році”

- Постанова КМ України від 05.01.11 №19 “Питання використання спирту етилового для виробництва лікарських засобів;

- Постанова КМ України від 27.12.10.№1260 “Про затвердження Порядку проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку” Вона визначає механізм розрахунку суми зменшення акцизного податку з отриманого спирту етилового неденатурованого на суму податку, розраховану виходячи з реально затрачених обсягів кількості спирту етилового неденатурованого під час перевезення та зберігання, у процесі виробництва готової продукції, а також з фактично повернутого невивиправного браку відповідно до статті 225 Податкового кодексу України. Розрахунок суми зменшення акцизного податку, що сплачена до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, здійснюється згідно порядку, що і за умови видачі податкового векселя. Виробники, які до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого подали контролюючим органам за своїм місцезнаходженням податковий вексель, мають можливість подати для зменшення суми податку у векселі, а виробники, які сплатили до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого акцизний податок, подають розрахунок суми зменшення податку разом з декларацією акцизного податку [62];

- Постанова КМ України від 27.12.10 1068 “Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів” Відповідно до постанови марки продаються суб'єктам господарювання, які згідно з чинним законодавством є платниками акцизного податку з алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Плата за марки справляється до державного бюджету і відповідно до бюджетного законодавства використовується для фінансування

витрат, пов'язаних з виробництвом, транспортуванням і створенням матеріально-технічної бази для зберігання марок акцизного податку, та покриття інших пов'язаних з виконанням основних функцій органів державної податкової служби витрат, не забезпечених коштами загального фонду державного бюджету за відповідною бюджетною програмою, за винятком видатків на оплату праці. Міндоходів подає в установлений строк Державній казначейській службі звіт про надходження зазначених коштів та їх використання [61].

Здійснивши дослідження організаційно-правових аспекти акцизного оподаткування відзначу, що з прийняттям Податкового кодексу України вдалось досягнути окремих позитивних змін, зокрема налагодити та підвищити ефективність адміністрування акцизного податку шляхом уніфікації податкового законодавства. Проте, і сьогодні існує значна кількість суперечностей та неузгодженості між платниками даного податку та контролюючими органами в процесі справляння. Таким чином, до основних атрибутів ефективної національної акцизної політики можна віднести: правове регулювання адміністрування акцизного податку, наявність чіткої програми подальшого зростання фіскальної ефективності індивідуальних акцизів, а також рівня виконаннями ними функції обмеження споживання шкідливих для здоров'я людини товарів. Основними чинниками досягнення зазначених завдань є повне використання бази оподаткування та зростання мінімального податкового зобов'язання, тобто специфічної складової ставки акцизного податку.

Крім того, формування збалансованої державної політики в частині правого регулювання ринку підакцизних товарів має обов'язково передбачати унеможливлення ухилення від сплати податків; ліквідацію нелегального виробництва та обігу вказаної продукції та відповідно подолання контрабанди; вилучення з виробництва низькоякісної сировини і продукції; створення передумов для зниження рівня загрози здоров'ю населення за рахунок правових

обмежень споживання продукції, шкідливої для здоров'я людини та ін. Перші показники реалізації новацій Податкового кодексу в частині застосування акцизного податку засвідчили, що подальше реформування індивідуального акцизного оподаткування в Україні повинно здійснюватися виключно за умови одночасно удосконалення процедур державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, особливо це стосується тютюнових виробів та лікєро-горілчаної продукції, нафтопродуктів. Відтак, на нашу думку, державі необхідно встановити чіткі правила “гри”, використовуючи правовий механізм. Таким чином, появиться реальна можливість уникнути не лише тінізації виробництва підакцизних товарів, а й забезпечити ефективне функціонування механізму адміністрування акцизного податку в Україні.

Висновок до першого розділу

Здійснений нами аналіз організаційно-правових засади адміністрування акцизного податку в Україні дає можливість зробити певні висновок науково-теоретичного характеру:

по-перше, акцизному податку відведено одну із провідних ролей у формуванні ефективної податкової політики держави та побудові податкової системи . Акцизний податок є одним із непрямих податків, що являє собою надбавку до ціни товарів. Таким чином він підвищує їхню ціну, а тягар з його сплати перекладається з виробника на споживача підакцизної продукції. Особливістю даного податку є те, що ним обкладаються не усі товари, а лише ті, що користуються найбільшим попитом або несуть суспільну небезпеку при їх вживанні. Також акцизний податок є одним із бюджетоутворюючих. Окрім того, відіграє важливе соціальне значення, оскільки дозволяє державі виконувати перерозподільчу функцію. Чільним принципом розробки нової, оптимальної концепції оподаткування повинна бути встановлення таких правил

визначення та адміністрування акцизів, які б максимально унеможливили ухилення від оподаткування як законними, так і незаконними методами, а також забезпечили уникнення негативних наслідків шляхом гармонійного поєднання фіскальної та стимулюючої функцій податку;

по-друге, еволюція акцизного оподаткування триває доволі тривалий період часу. Він одним із основних джерел бюджетних надходжень ще в часи Римської Імперії. Постійно використовувався протягом усього розвитку людської цивілізації і сьогодні залишається одним із найбільш популярних податкових платежів у всьому світі. В Україні акцизний податок впроваджений в 1992 році із прийняттям ЗУ “Про акцизний збір”. Протягом 20 років він зазнав чималих змін проте, вдосконалення системи оподаткування даним податком триває і досі;

по-третє, незважаючи на прийняття Податкового кодексу та уніфікації вітчизняного законодавства сьогодні існує значна кількість суперечностей та неузгодженості між платниками даного податку та контролюючими органами в процесі справляння. Таким чином, до основних атрибутів ефективної національної акцизної політики можна віднести: правове регулювання адміністрування акцизного податку, наявність чіткої програми подальшого зростання фіскальної ефективності індивідуальних акцизів, а також рівня виконаннями ними функції обмеження споживання шкідливих для здоров'я людини товарів. Основними чинниками досягнення зазначених завдань є повне використання бази оподаткування та зростання мінімального податкового зобов'язання, тобто специфічної складової ставки акцизного податку.

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИКА ТА ПРОБЛЕМАТИКА АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

2.1. Фіскально-регулюючі аспекти акцизного податку в Україні

Сучасна податкова система України перебуває на етапі глибокого реформування, що виражається не лише в кодифікації національного податкового законодавства, яке поступово впроваджується, а і у перегляді взаємовідносин між двома сторонами податкового процесу – контролюючими органами у сфері оподаткування та безпосередньо суб'єктами господарювання-платниками податків.

Одне з визначальних місць в податкових системах більшості країн світу займають саме універсальні та специфічні акцизи, причому особлива увага до проблем їх функціонування приділяється в періоди наявних кризових явищ в економічному розвитку таких країн.

Акцизи в податковій системі містять певний прихований потенціал і за зваженого підходу до їх використання слугують суттєвим ресурсом для наповнення дохідної частини бюджету країни, характеризуються відносною рівномірністю надходжень в регіональному розрізі та швидко мобілізуються до бюджету [41, с. 308]. Окрім цього, завдяки своєму вузькому спрямуванню, специфічні акцизи здатні істотно впливати на процес прийняття рішень споживачами підакцизної продукції, а також на розподіл фінансових та інших видів ресурсів. Зважаючи на таку спроможність, вони є дієвим інструментом реалізації в інтересах суспільства стратегічних цілей і завдань державної політики – соціально-економічної та фіскальної, чие гармонічне поєднання є запорукою сталого перспективного розвитку цивілізації.

Податки в економічній системі виконують дві функції – фіскальну та регулювальну, причому для інтересів державного бюджету саме фіскальна є базовою. Податковий кодекс як основний інструмент реалізації податкової

реформи покликаний забезпечити збалансування інтересів держави та платників податків, а також створити передумови для соціально-економічного розвитку України. Також одним із завдань податкової реформи було визначено забезпечення перенесення податкового навантаження з мобільних факторів виробництва - праці й капіталу - на споживання, ресурсні та екологічні платежі. Саме до податків на споживання належать універсальні (в Україні – ПДВ) та специфічні (акцизний податок) акцизи.

Безпосередньо акцизи мають визначальне значення у формуванні доходної частини бюджету України, хоча в механізмі їх адміністрування наявні певні проблеми та неузгодженості. Окрім того, із використанням акцизного оподаткування досягається бюджетний “ефект липучки” – через використання механізмів акцизного оподаткування можливе залучення додаткового ресурсу до бюджету у вигляді податків, навіть з “тіньового” сектора економіки [41, 305].

Аналіз фактичних показників мобілізації акцизів до бюджету України засвідчує наявність комплексу проблем, які безпосередньо впливають на фіскальну ефективність акцизного оподаткування (див. табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Динаміка надходжень акцизного податку до державного бюджету
України протягом 2010-2013 рр.***

Роки / Показники	2009	2010	2011	2012	2013
Податкові надходження до ДБУ млрд. грн.	148,9	166,8	261,6	274,7	262,7
Акцизний податок (до 2011 акцизний збір) млрд. грн.	21,2	27,6	33,1	37,2	35,2
Частка АП в структурі податкових надходжень %	14,2	16,5	12,7	13,6	13,4

*Розраховано та складено на основі [25, 26, 27, 28, 29].

На основі даних наведених в таблиці можна відзначити, що надходження від акцизного податку зростали до 2013 року, зокрема в 2010 році контролюючим органам вдалося мобілізувати на 6,4 млрд. грн. більше аналогічного показника 2009 року [26]. Відбулось певне зростання й протягом 2011 року, а саме на 5,5 млрд. грн. Також відзначимо приріст акцизного податку у 2012 році, який склав 4,1 млрд. грн. відносно 2011 року [28]. Впродовж 2013 року сума акцизного податку, що була сплачена до Державного бюджету України становила 35,2 млрд. грн., що на 2 млрд. грн. менше аніж за відповідний період 2012 року [29]. Що стосується частки акцизного податку в структурі податкових надходжень, то вона доволі значна і коливається в межах 12-16%. Хотілось б відзначити, що на зростання мобілізованих сум акцизного податку в першу чергу вплинуло не зростання обсягів виробництва та споживання підакцизної продукції, а збільшення ставок акцизного податку. В Україні загальноприйнятою є практика перегляду ставок акцизного податку не лише кожного року, а й декілька разів протягом бюджетного року. За останні роки через підвищення рівня тіньового виробництва підакцизних товарів в Україні. Внаслідок невідповідності розміру ставок акцизного податку цінам на підакцизну продукцію, частка цього податку в структурі податкових надходжень бюджету дещо скорочувалась. Звідси, вирішення проблем в адмініструванні акцизного податку є одним зі шляхів зростання його надходжень без підвищення рівня податкового навантаження, хоча на даний час наша країна взяла курс на його поступове підвищення, оскільки цього потребує гармонізація національного податкового законодавства до вимог Євросоюзу [20, с. 258].

Одним із основних чинників, що впливає на величину надходжень акцизного податку до бюджету, є обсяг пільг щодо його сплати, що використовуються. Стан використання пільг зі сплати акцизного податку доцільно розглядати з використанням наступних показників:

- обсяг і структура пільг, що використовувались;
- характеристика втрат бюджету за економічним змістом;

- величина пільг, що використовувались, одним платником;
- вартість однієї пільги;
- співвідношення суми пільг, що використовувались, до мобілізації податку до бюджету [41, с. 308].

Нині у суспільстві та значної частини наукової спільноти сформовано негативне ставлення до пільг. Така позиція, на нашу думку, не має раціональних підстав. Наприклад, загальноприйнята в міжнародній і, зокрема, в європейській практиці диференціація ставок акцизів за критерієм «корисності товару» приводить до економічного ефекту, який є абсолютно тотожним ефекту від надання галузевих податкових пільг [77, с. 161].

Фактором зниження відносного рівня використання пільг стало суттєве скорочення кількості пільговиків, що пов'язано насамперед із динамічною структуризацією ринку підакцизної продукції. Одночасно з тенденціями до зниження відносного рівня використання пільг відбувається і збільшення середньої величини пільги.

Сума пільг, які виражені у звільненні від оподаткування сировини, яка в подальшому використовувалася для виробництва підакцизної продукції, формується за рахунок звільнення від оподаткування спирту етилового ректифікованого, який у подальшому використовується для виробництва лікєро-горілочної продукції та незначною мірою за рахунок звільнень від сплати сировини для виноробної промисловості. На сьогодні однією з проблем залишається віддаленість практичних підходів до використання специфічних акцизів в Україні від теоретичних основ його функціонування в податкових системах розвинутих країн світу, що є основною причиною тривалих хаотичних змін у законодавстві, що регулює його функціонування [8, с. 51].

Доволі часто держава намагається не просто зменшити споживання суспільно небезпечних товарів, а банально залатати “діри” в бюджеті. Окрім зміни ставок на фіскальну ефективність акцизного податку, впливають й інші фактори до яких можна віднести:

- перелік підакцизних товарів;
- наявність вилучень з бази оподаткування;
- рівень платоспроможного попиту та його структура;
- величина тіньового обігу підакцизних товарів;
- рівень використання схем мінімізації податкових зобов'язань

дієвість процедур державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів [41, с. 308].

Ураховуючи те, що акцизний податок не застосовується для оподаткування товарів першої необхідності, збільшення ставок податку і, як наслідок, формування додаткового фінансового ресурсу може знівелювати втрати бюджету від запровадження антикризових заходів.

Розрахунок надходжень акцизного податку на прогнозний період здійснюється по підакцизних товарах залежно від конкретної характеристики, властивої для кожного товару (групи або підгрупи), на основі обсягів виробництва підакцизної продукції у відповідному році, ставок акцизного податку та загальної суми акцизного податку.

При здійсненні розрахунків по акцизному податку необхідно враховувати вплив багатьох чинників:

- факт пільг згідно з чинним законодавством;
- збільшення (зменшення) кількості підакцизної продукції;
- підвищення (зниження) ставок акцизного податку;
- закінчення дії або введення у дію пільгових ставок [71, с. 242].

Проте, незважаючи на врахування усіх чинників, що так чи інакше безпосередньо впливають на процес формування поступлень акцизного податку протягом останніх років жодного разу не були виконані планові показники (рис. 2.1).

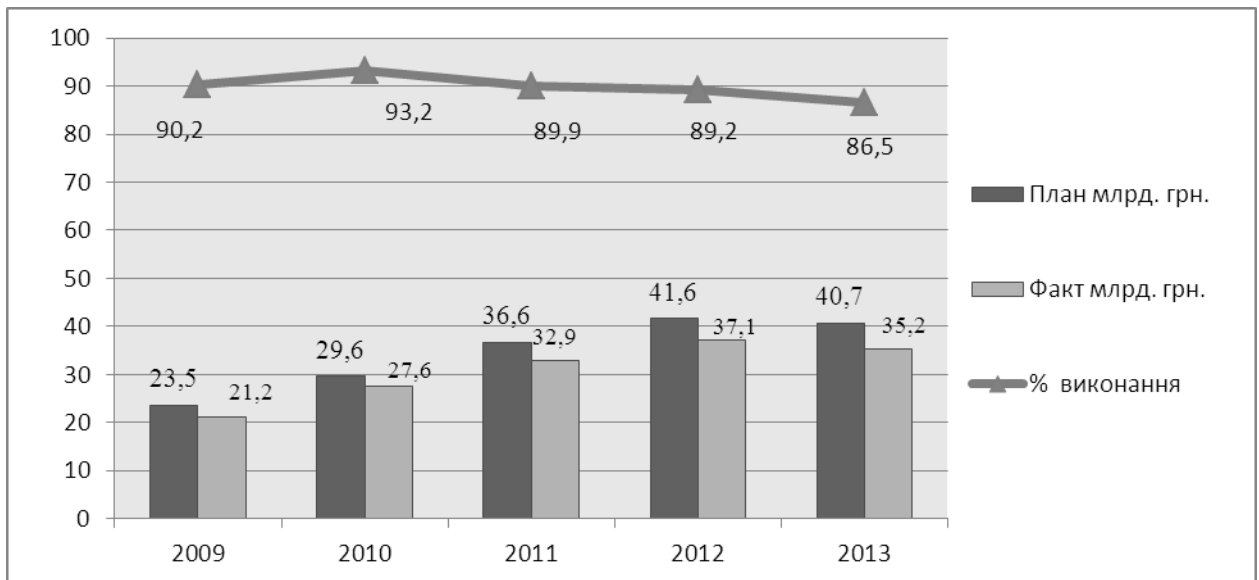


Рис. 2.1 Динаміка планових та фактичних показників надходжень акцизного податку (збору до 01.01.2011) в Україні протягом 2009-2013 рр.*

*Розраховано на основі [25, 26, 27, 28, 29].

З огляду на дані наведені рис. 2.1 в 2009-2010 роках відсоток виконання планових показників був дещо вищим і коливався в межах 90-93%. Проте, уже в 2011 році незважаючи на зміни групи підакцизних податків та підвищення ставки по окремих групах підакцизних товарів фактичні показники становили лише 32,9 млрд. грн. проти запланованих 36,6 млрд. грн., аналогічна ситуація відстежувалась і в 2012 році, в якому планові показники було виконано лише на 89,2 % (рис. 2.1).

Показники 2013 року характеризувались негативною тенденцією, що й призвело до недовиконання планових показників через, що державний бюджет недоотримав 5,5 млрд. грн. [29]. Складна структура акцизних надходжень вимагає окремого прогнозування об'єкта прогнозування та ставки акцизного податку. У даному випадку більш складним виявляється саме прогнозування об'єкта оподаткування, тому що акцизна ставка є законодавчо установленною й змінюється, виходячи з політики держави. Прогнозування об'єкта оподаткування стикається з проблемами макроекономічного впливу на обсяги реалізації продукції підприємств, інвестиційним кліматом та цінами на конкурентні імпортні товари. Це приводить до прогнозування об'єкта

оподаткування з більш системних і загальних позицій в умовах високого ступеню невизначеності зовнішнього середовища.

Одним з основних недоліків існуючої системи формування доходів державного бюджету є відсутність комплексного аналізу та ефективного планування і прогнозування податкових надходжень. Передусім, для формування короткострокових й довгострокових прогнозів надходжень податків за видами та рівнями бюджетної системи необхідно забезпечити аналіз динаміки податкової бази на основі обліку темпів інфляції в державі та регіонах, очікуваної динаміки виробництва і товарообігу, зміни дебіторської та кредиторської заборгованості, оцінки платоспроможності й фінансового капіталу тощо.

Відзначу, що сума акцизного податку, що мобілізується до бюджету складається із оподаткування акцизним податком товарів, що виробляються в Україні та акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (рис. 2.2)

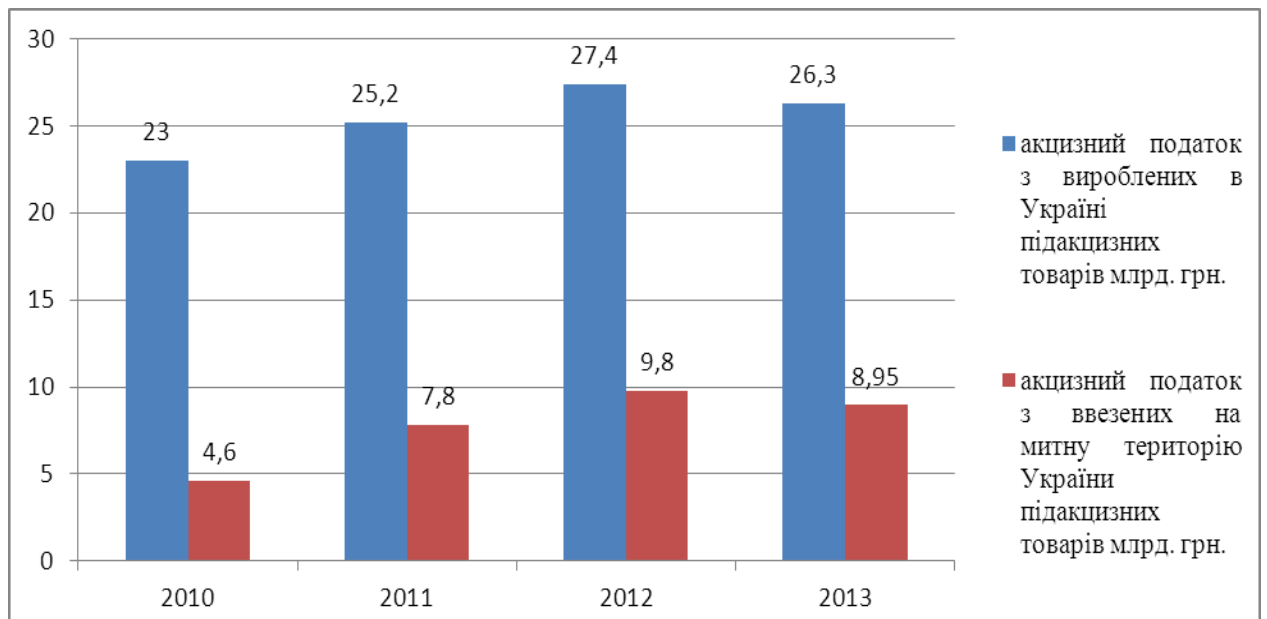


Рис. 2.2 Надходження акцизного податку із вітчизняної та імпортованої підакцизної продукції протягом 2010-2013 рр.*

*Складено на основі джерела [25, 26, 27, 28, 29].

На основі даних наведених на рис. 2.1 відзначимо, що надходження акцизного податку з вироблених в Україні товарів суттєво перевищують

аналогічні надходження із ввезених підакцизних товарів. Зокрема в 2011 році вони становили 25,2 млрд. грн. проти 7,8 млрд. грн. Аналогічною була ситуація і впродовж 2012-2013 років. Скорочення відзначається протягом 2013 року, що підтверджує вище наведені показники [29].

Зауважу, що темпи приросту податкових надходжень акцизного податку із ввезених товарів перевищують темпи приросту надходжень акцизного податку із вітчизняних товарів (рис. 2.3). Таким чином відбувається недонадходження акцизного податку саме із продажу підакцизних товарів національного виробника.

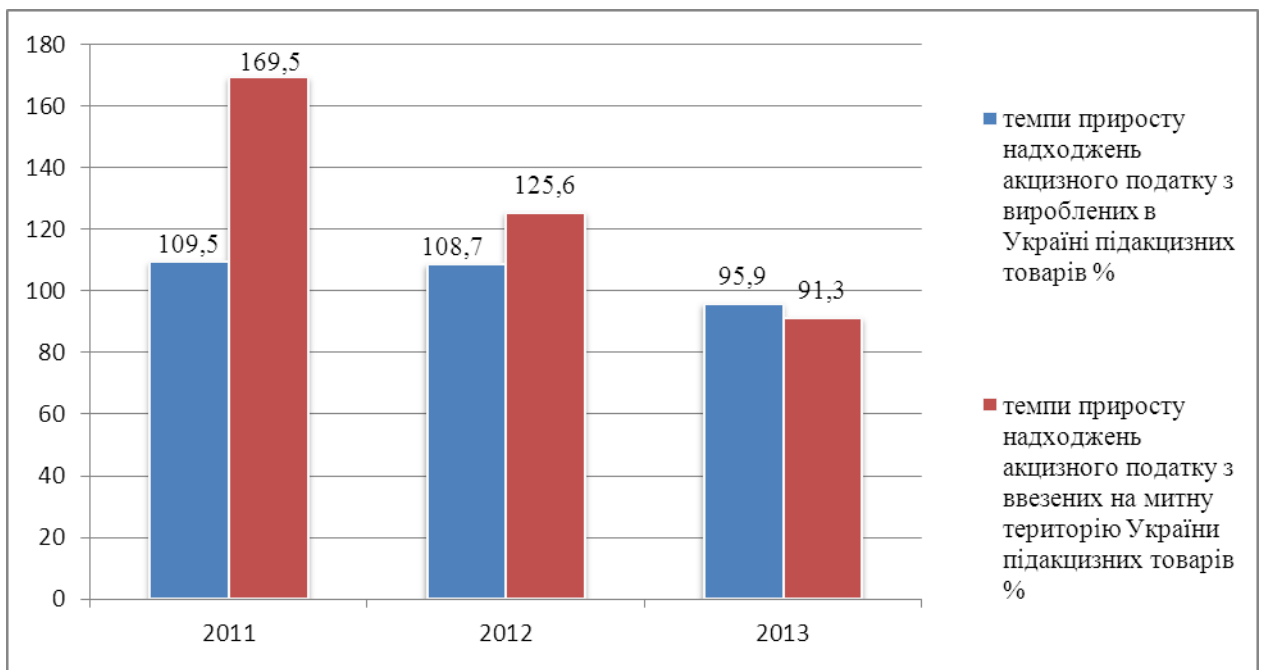


Рис. 2.3 Темпи приросту надходжень акцизного податку із вітчизняної та імпортованої підакцизної продукції протягом 2011-2013 рр.*

Складено автором на основі [25, 26, 27, 28, 29].

Однією із причин, що призводять до недотримання коштів державним бюджетом від надходжень акцизного податку є існування податкового боргу із даного платежу (табл. 2.2)

Таблиця 2.2

Динаміка податкового боргу по акцизному податку (збору)

за 2009-2012 рр. млн. грн.*

Показники/ Роки	2009	2010	2011	2012
Акцизний податок (збір)	1184,8	1250,0	785,7	96,0
Частка акцизного податку у загальній сумі %	10,1	7,8	9,0	1,0
Всього	11775	16070,2	8729,7	9633,1

*Розраховано та складено на основі [25, 26, 27, 28, 29]

Показник, що наведені в табл. 2.2 свідчать про значну суму заборгованості із акцизного податку, зокрема в 2010 році вона становила 1250,0 млн. грн., що на 66 млн. грн. більше, а ніж в 2009 році. Дещо вдалось скоротити таку заборгованість впродовж 2011-2012 рр., а саме 785,7 млн. грн. та 96 млн. грн. відповідно.

Зважаючи на особливості специфічних акцизів, переваги та недоліки їх застосування, показниками ефективності їх використання є фіскальна достатність, співвідношення надходжень від оподаткування окремих груп підакцизних товарів, наявність та достатність інструментів стимулювання зростання споживчого ринку, рівень застосування специфічних акцизів у обмеженні споживання окремих груп підакцизних товарів.

Наявні тенденції використання акцизів у національних податкових системах свідчать про поступове зниження рівня виконання специфічними акцизами фіскальної функції та надання переваги урядами країн виконанню даними податками функції регулювання виробництва та споживання товарів підакцизної групи. Однак, в умовах кризових явищ знову постає питання підвищення саме фіскальної ефективності специфічних акцизів.

Подальша трансформація специфічного акцизного оподаткування в Україні повинна здійснюватися і через виведення підприємств-виробників,

оптових і роздрібних продавців “з тіні”. Саме за рахунок оптимізації акцизів можливо досягти зростання легального виробництва. Унаслідок такого підходу безпосередньо повинна зрости база оподаткування акцизами. Зазначене можливе і через забезпечення жорсткого контролю за визначенням оборотів із реалізації підакцизної продукції. Одночасно з цим повинні застосовуватися і неподаткові важелі державного управління економічними процесами в країні. Потребує вдосконалення і застосування акцизного оподаткування безпосередньо як одного з найбільш ефективних інструментів регулювання економічних процесів.

Визначення балансу між виконанням акцизним податком фіскальної функції, яка проявляється в формуванні доходної частини бюджету, та регулювальної, адже саме акцизний податок є одним із найголовніших інструментів обмеження споживання алкогольних напоїв і тютюнових виробів, є одним із ключових питань у процесі реформування цього податку в Україні [44, с. 324].

Зміни ставок акцизів впливають на ділову активність суб'єктів господарювання. Безпосередньо зростання виробництва досягається через оптимізацію використання всіх можливих для цього податкових інструментів, як-от ставки податків, податкові пільги і вбудовані регулятори підприємницької активності.

2.2. Оцінка акцизного оподаткування алкогольних напоїв та тютюнових виробів

Особливо актуальною у механізмі акцизного оподаткування є проблема побудова системи ефективного контролю за виробництвом та обігом лікеро-горілчаних напоїв і тютюнових виробів, яка б унеможливила тінізацію цієї продукції. Саме зазначені види підакцизних товарів завжди перебували в

товарно-грошовому обігу усіх країн, оскільки користуються постійним підвищеним попитом у населення і їх виробництво є високорентабельним.

Одним із аспектів реформування оподаткування акцизним податком в Україні є підвищення рівня виконання ним функції обмеження споживання шкідливих для здоров'я товарів. У фінансовій науці вважається, що саме диференціація податкових ставок акцизного податку та їх значний розмір суттєво впливає на структуру ринкових цін, внаслідок чого відбуваються зміни у структурі сукупного попиту [37, с. 105]. Водночас стосовно теорії оптимального оподаткування ставки податків можуть бути диференційованими і встановлюватися згідно з попитом на конкретний товар. Хоча, як зазначають фахівці, на практиці це зробити досить важко через те, що необхідно опрацьовувати та відповідним чином формалізувати значні обсяги інформації. Крім того, на зміну структури попиту впливають не стільки високі й диференційовані ставки податку, скільки суб'єктивний характер їх зміни [55].

Питома вага алкогольних напоїв і тютюнових виробів у структурі реалізації як підакцизних, так і продовольчих товарів в Україні є однією з найвищих. Ринки продовольчих підакцизних товарів у нашій країні є на сьогодні одними з найдинамічніших серед усіх інших. Україна займає одне з перших місць серед європейських країн за показником вживання алкоголю на душу населення [74, с. 151]. Українські громадяни споживають більше міцних напоїв, передусім горілки. В результаті цього основні надходження акцизного податку на алкогольні напої забезпечуються за рахунок виробленої в Україні лікеро-горілкової продукції.

З огляду на те, що алкогольні напої і тютюнові вироби є товарами, що користуються постійним попитом у населення, та їх виробництво є високорентабельним, у механізмі акцизного оподаткування цих підакцизних товарів існують певні особливості, які формують систему контролю за їх виробництвом і реалізацією. Таблиця 2.3 демонструє обсяги споживання алкогольних напоїв в Україні протягом останніх років.

Таблиця 2.3

**Динаміка обсягів споживання виробництва та споживання
алкогольних напоїв в Україні протягом 2000-2012 рр. [74, с. 152]**

Обсяги продажів /роки	2000	2005	2009	2010	2011	2012
Горілка і лікєро-горілочані вироби(млн. дал.)	11	19	20	18	19	18
Вино (млн. дал.)	5	9	12	11	11	10
Коньяк (млн. дал.)	0,9	2	3	3	3	3
Вина ігристі (шампанське) (млн. дал.)	2	4	4	4	4	4
Пиво млн. дал	28	51	64	67	71	78
Споживання 100% алкоголю в розрахунок на одну особу(літрів)	1,4	2,5	2,9	2,8	2,9	2,9

З огляду на дані наведені в табл. 2.3 відзначу, що споживання обсягів алкогольних напоїв в Україні відбувається дуже швидкими темпами. Зокрема, споживання горілки та лікєро-горілочаних виробів впродовж аналізованого періоду збільшилось практично в два рази з 11 млн. дал. в 2000 році до 20 млн. дал. в 2009 році. Впродовж 2010-2012 років відбувається незначне коливання обсягів виробництва та реалізації горілки в межах 18-19 млн. дал. за рік [74, с. 152]. Таким чином значно підвищилось споживання кількості алкоголю на душу населення, а саме з 1,4 літра 100% спирту в 2000 році до 2,9 літра протягом останніх двох років. Зауважимо, що таке зростання відбулось насамперед через значний ріст споживання слабоалкогольних напоїв, що ми вважаємо вкрай негативною тенденцією. Впродовж 2000-2012 років відбулось зростання споживання пива в 2,8 рази і за підсумками 2012 року становило 78 млн. дал.

Як наслідок, зростання споживання обсягів алкогольної продукції призвело до зростання обсягів акцизного податку із алкогольних напоїв (табл. 2.4)

Таблиця 2.4

**Динаміка надходжень акцизного податку від оподаткування
алкогольної продукції впродовж 2010-2013 рр.***

млн. грн.

Обсяги продажів /роки	2010	2011	2012	2013
Спирт	55,2	58,1	60,3	64,8
Горілка і лікєро- горілочні вироби	4976,8	4827,2	5099,0	3912,1
Виноробна продукція	432,2	530,7	686,5,5	561,7
Пиво	1765,2	2016,0	2175,1	2127,5

* Складено на основі [26, 27, 28, 29].

На основі показників наведених в табл. 2.4 зазначимо, що зростання податкових надходжень акцизного податку від оподаткування алкогольної продукції відбувається впродовж 2010-2012 рр. Зниження, показників податкових надходжень відбулось лише в 2013 році [29].

Окрім, оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв вагома частка таких надходжень поступає за рахунок оподаткування тютюнових виробів. Так починаючи з 2011 року Податковим кодексом України передбачено обчислення податку з тютюнових виробів одночасно за адвалорними та специфічними ставками [57]. Сума податку, яка обчислена одночасно за адвалорною та специфічною ставками, при визначенні податкового зобов'язання на сигарети одного найменування, не може бути меншою встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання [57]. Зміни ставок акцизного податку на сигарети (з фільтром та без фільтру) в Україні наведено в табл. 2.5 та 2.6.

Таблиця 2.5

**Зміна ставок акцизного податку на сигарети з фільтром в Україні
протягом 2009-2013 рр.***

Роки /види ставок	Лютий-квітень 2009	Травень-грудень 2009	Січень-червень 2010	Липень-грудень 2010	Січень-грудень 2011	Січень-грудень 2012	Січень-грудень 2013
Специфічна ставка (грн. на 1000 штук)	37,5	60	69	90	96,21	110,64	162,6
Мінімальна специфічна ставка (грн. 1000 штук)	47	100	115	150	160,35	184,4	217,6
Адвалерна ставка (%)	16	20	20	25	25	25	12
Ефективна адвалерна ставка (% від максимальної роздрібної ціни)	9	16,7	16,7	20,8	20,8	20,8	10

*Побудовано автором на основі [21, 57].

З огляду на дані табл. 2.5 можна побачити часті зміни ставок оподаткування тютюнових виробів. Як специфічна так і адвалерна ставки змінюються двічі протягом кожного бюджетного року. Доволі часто уряд декларує підвищення ставок даного податку саме з метою зменшення споживання шкідливої продукції в середині держави. Однак, на нашу думку, це в першу чергу пов'язано із дефіцитом бюджетних коштів та необхідністю їхньої швидкої мобілізації. Протягом 2009-2013рр. специфічна ставка акцизного податку змінювалась сім разів, і зросла практично у п'ять разів від 37,5 грн. за 1000 шт. в 2009 році до 162,6 грн. за 1000 штук в 2013 році. Окрім того, відзначимо, суттєве зростання мінімальної ставки акцизного податкового зобов'язання. Протягом аналізованого періоду вона зросла в 4,6 разів становила на початок 2013 року 217,6 грн. за 1000 сигарет.

Таблиця 2.6

**Зміна ставок акцизного податку на сигарети без фільтру в Україні
протягом 2009-2013 рр.***

Роки /види ставок	Лютий-квітень 2009	Травень-грудень 2009	Січень-червень 2010	Липень-грудень 2010	Січень-грудень 2011	Січень-грудень 2012	Січень-грудень 2013
Специфічна ставка (грн. на 1000 штук)	15,6	35	40,25	40,25	43,03	49,48	72,7
Мінімальна специфічна ставка	25	50	57,5	57,5	61,47	70,69	95,4
Адвалерна ставка (%)	16	20	20	20	20	20	12

*Побудовано та складено автором на основі [21, 57].

Аналогічна ситуація спостерігається із ставками акцизного податку на сигарети без фільтру. З 2009 року вона змінилась з 15,6 грн. за 1000 штук до 72,7 за 1000 штук в 2013 році. Мінімальна ставка акцизного оподаткування зросла майже у 4 рази і становила 95,4 грн. за 100 штук сигарет на кінець 2013 року. Звісно, що такі часті зміни призводять до підвищення податкового навантаження на споживачів та скорочення обсягів споживання тютюнових виробів (рис. 2.4).

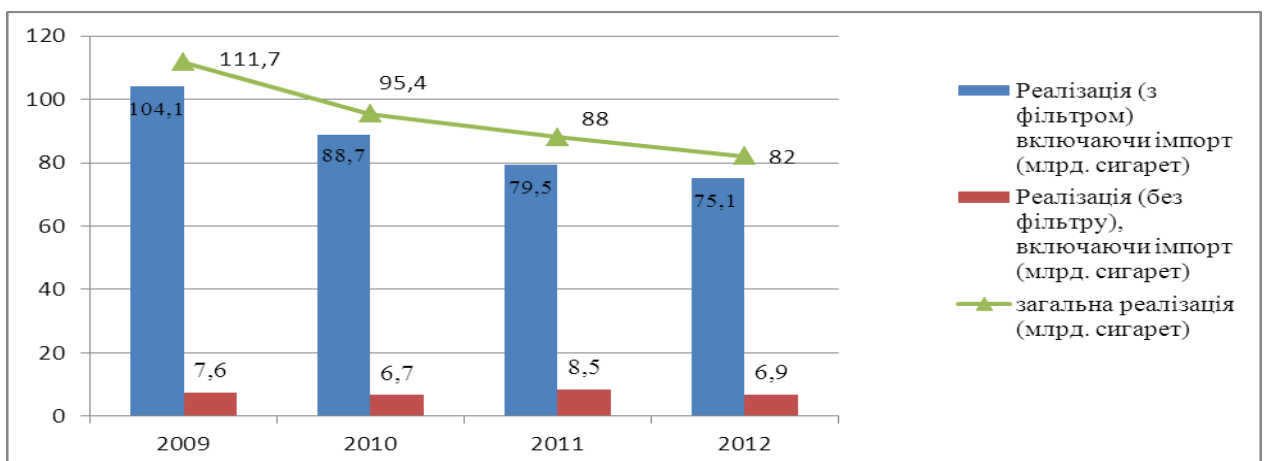


Рис.2.4 Динаміка обсягів споживання сигарет в Україні протягом 2009-2012 рр.*

*Побудовано на основі [36].

Так в 2009 році в Україні було реалізовано 111,7 млрд. штук сигарет. Однак підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби з року в рік тягнуло за собою скорочення обсягів виробництва та реалізації даної продукції. Відтак уже в 2012 році було спожито 82 млрд. штук сигарет, що на 29,3 млрд. штук менше за аналогічний показник 2009 року. Зауважимо, що через підняття ставок акцизного податку на тютюнові вироби суттєво скоротився експорт даної продукції за кордон [36].

На рис. 2.5 показано зростання частки акцизного податку в ціні однієї паки сигарет.

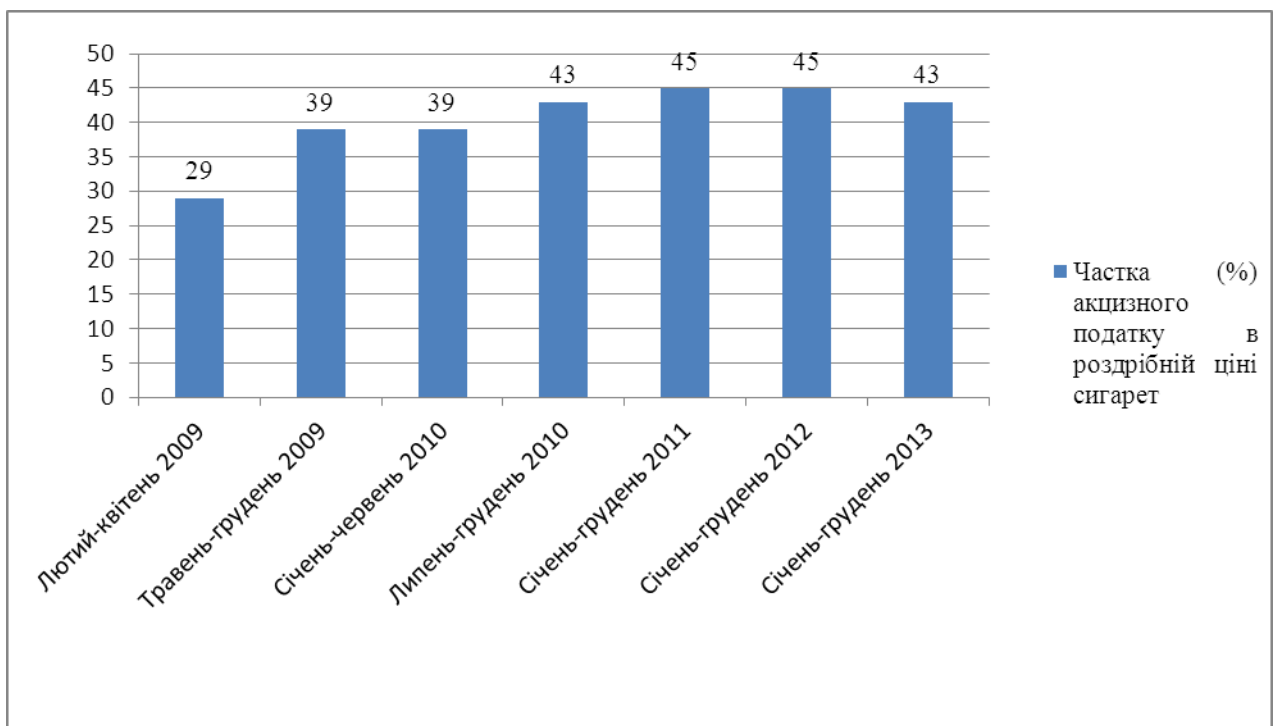


Рис.2.5 Частка акцизного податку в роздрібній ціні сигарет без фільтру протягом 2009-2013 рр.*

*Побудовано на основі [36].

Як видно з рисунку частка податку в ціні пачки сигарет доволі значна і тим більше зростає з кожним роком. В 2009 році вона становила 29% на початок року, що являється найменшим показником впродовж 2009-2013 рр. проте підвищення ставки акцизного податку призвело до зростання його частки в ціні сигарет, ще впродовж 2009 року на 10%.

Свого максимуму акцизний податок досягнув в 2011-2012 роках коли його частка в роздрібній ціні сигарет сягнула 45%. Незначне зменшення частки акцизного податку в ціні сигарет відбулось в 2013 році і становила на кінець року 43% [36].

Однак незважаючи на скорочення обсягів реалізації тютюнових виробів середньомісячні надходження до державного бюджету акцизного податку від тютюнових виробів невпинно зростали протягом аналізованого нами періоду (рис. 2.6). Так якщо впродовж лютого-квітня 2009 року вони становили 483 млн. кожного місяця, то уже впродовж травня-грудня того ж року підвищились практично вдвічі і склали 949 млн. грн. Також відбувається зростання таких надходжень і впродовж наступних років, однак дещо повільнішими темпами, що перш за все пов'язано як уже нами зазначалось із скорочення обсягів реалізації.

Таким чином зростання ставок чинить більш суттєвий вплив, а ніж скорочення обсягів продажу на податкові надходження акцизного податку із сигарет.

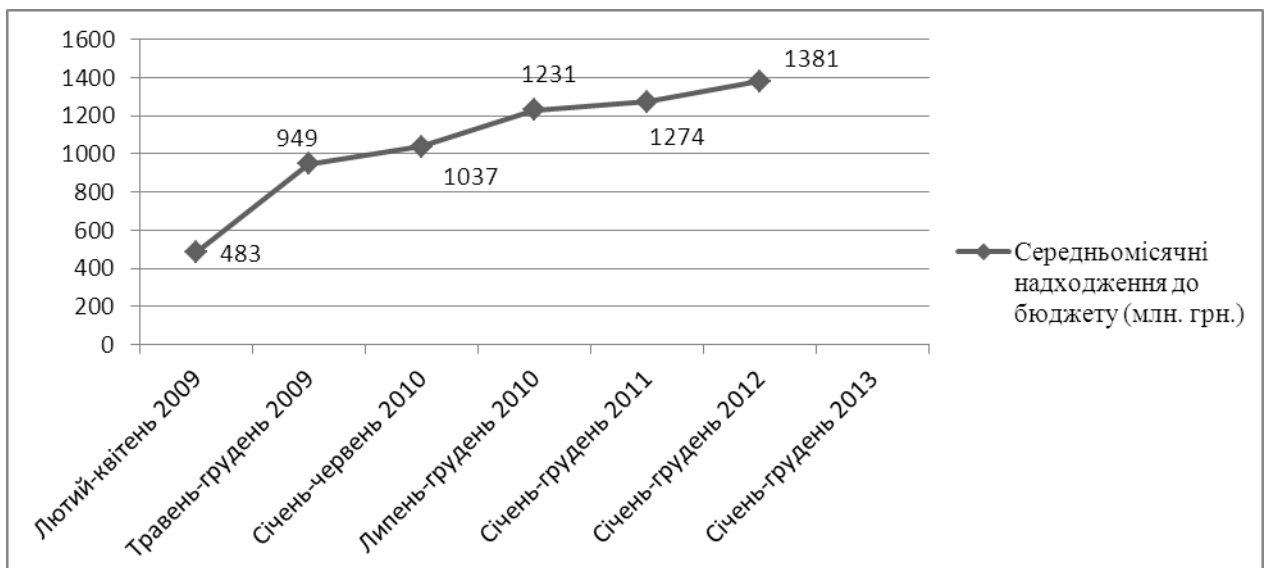


Рис.2.6 Середньомісячні надходження акцизного податку на сигарети без фільтру впродовж 2009-2013 рр.*

*Побудовано на основі [25, 26, 27, 28, 29].

Зростання обсягів середньомісячних надходжень із акцизного податку на тютюнові вироби призвело до його зростання і в загальних обсягах податкових надходжень до державного бюджету (рис. 2.7).

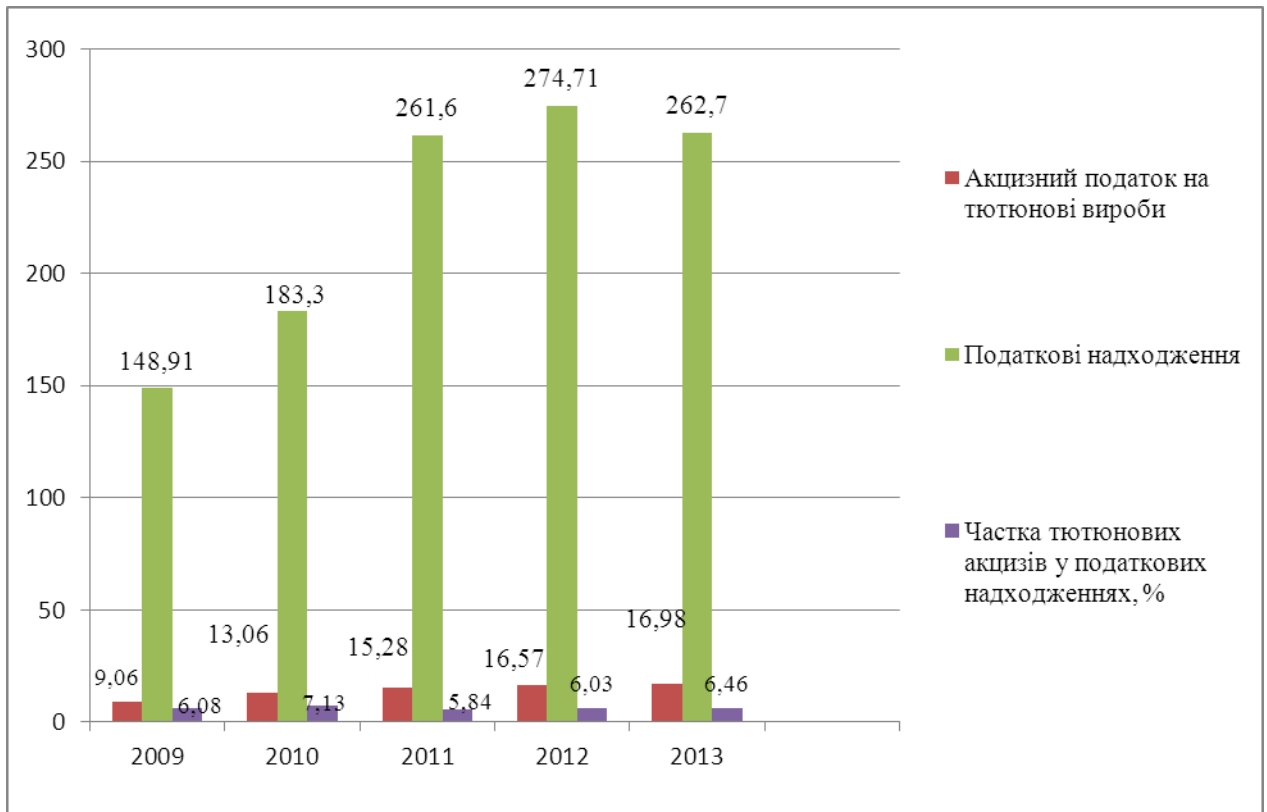


Рис. 2.7 Частка тютюнових акцизів в структурі податкових надходжень Державного бюджету України протягом 2009-2013 рр.*

*Побудовано на основі джерела [25, 26, 27, 28, 29].

В 2010 році за рахунок оподаткування тютюнових виробів вдалось мобілізувати 13,06 млрд. грн., що на 69% більше за аналогічний показник 2009 року (+4 млрд. грн.) частка тютюнових акцизів в податкових надходженнях сягнула 7,13 %, що є максимальним показником впродовж аналізованого періоду. В 2011 році також вдалось підвищити обсяги надходжень від даного податку до 15,28 млрд. грн., що на 1,19 млрд. грн. більше а ніж в 2010. Хоча й незначне, проте відбулось зростання обсягів мобілизованого акцизного податку і в 2012-2013 рр., що відповідно становило 16,57 млрд. грн. та 16,98 млрд. грн. Частка ж таких надходжень в структурі податкових надходжень державного бюджету перевищувало 6% та становила 6,03 в 2012 році і 6,46 % в 2013 році.

Продаж тютюнових виробів здійснюється за цінами, не вищими ніж ті, що зазначені на відповідних пачках, коробках та сувенірних коробках. Податкові органи здійснюють постійний контроль за дотриманням платниками податку, які здійснюють роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог щодо максимальних роздрібних цін, які встановлені виробниками чи імпортерами.

Важливою особливістю справляння акцизного податку з алкогольних напоїв та тютюнових виробів є їх обов'язкове маркування. Тобто однією з умов для продажу таких товарів споживачам і ввезення їх на митну територію України є наявність марки акцизного податку. Платники податку зобов'язані забезпечити маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів марками акцизного податку встановленого зразка таким чином, щоб марка розривалася під час відкупорювання (розкривання) відповідного товару [57].

Наявність наклеєної в установленому порядку марки акцизного податку встановленого зразка на плящі (упаковці) алкогольного напою та пачці (упаковці) тютюнового виробу є однією з умов для ввезення на митну територію України і продажу таких товарів споживачам, а також підтвердженням сплати податку та легальності ввезення товарів.

Виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюються відповідно до положення, затвердженого Кабінетом Міністрів України. Марки акцизного податку для вироблених в Україні алкогольних напоїв і тютюнових виробів відрізняються від марок для ввезених на митну територію України алкогольних напоїв і тютюнових виробів дизайном та кольором. Маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів здійснюється марками акцизного податку, зразки яких затверджуються Кабінетом Міністрів України.

Маркуванню підлягають усі алкогольні напої з вмістом спирту етилового понад 8,5 відсотка об'ємних одиниць. Маркування вироблених в Україні

алкогольних напоїв із вмістом спирту етилового від 1,2 до 8,5 відсотка об'ємних одиниць не здійснюється [57].

Кожна марка акцизного податку на алкогольні напої повинна мати окремий номер та позначення про суму сплаченого акцизного податку за одиницю маркованої продукції, місяць і рік випуску марки. Кожна марка акцизного податку на тютюнові вироби повинна мати окремий номер та позначення про квартал і рік випуску марки [57]

Окремо хочу виділити проблеми, що сьогодні є доводі актуальними на ринку тютюнових виробів в Україні. Зокрема це наявність значної частки контрабандних сигарет (за різними оцінками до 15 % ринку), як правило виробництва Росії та Молдавії. Особливо така ситуація характерна для областей, які територіально мають спільний кордон з зазначеними країнами. Реалізація вказаних контрабандних тютюнових виробів як правило здійснюється в неконтрольованій роздрібній мережі з численними порушеннями чинного законодавства України. Ефективним інструментом боротьби з контрабандою може стати скоординована акцизна політика України, Росії та Молдавії, а також впровадження ефективних процедур митного контролю за переміщенням підакцизних товарів [20, с. 250].

Основні проблеми, які виникають сьогодні у зв'язку з акцизом, пов'язані з порядком нарахування акцизу з використанням адвалерної ставки і з високими ставками податку, які змушують підприємців вести тіньові операції. При цьому має місце превалювання фіскальної функції акцизного податку над регулюючою та соціальною. Перші показники реалізації новацій Податкового кодексу в частині застосування акцизного податку засвідчили, що подальше реформування індивідуального акцизного оподаткування в Україні повинно здійснюватися виключно за умови одночасно удосконалення процедур державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, особливо це стосується тютюнових виробів та лікєро-горілчаної продукції, нафтопродуктів.

2.3. Контроль за виробництвом та реалізацією підакцизних товарів в Україні

Незважаючи на впровадження Податкового кодексу, схожістю підходів в оподаткуванні акцизним податком з країнами ЄС та СНГ, наявності спеціалізованого структурного підрозділу у складі Міністерства доходів та зборів України, питання контролю за виробництвом та споживанням алкогольних напоїв та тютюнових виробів залишається надзвичайно актуальним.

Відзначу, що за різними даними тіньова складова ринку алкогольної продукції в Україні становить від 30 до 60 %, а для країн ЄС, де частка акцизів у вартості продукції є набагато вищою і сягає 60–70%, даний показник не перевищує 10 % [6, с. 14].

Адміністрування акцизів з алкогольних продуктів та тютюнових виробів є постійним предметом досліджень як вітчизняних, так і зарубіжних науковців та практиків. На думку більшості експертів та науковців, основними ризиками адміністрування акцизного податку на алкогольні напої залишаються неконтрольований обіг спирту, його нецільове використання, маніпулювання ставками податку в межах окремих груп підакцизних товарів. Звідси значну увагу необхідно приділити податковому контролю за виробництвом та реалізацією підакцизної продукції [18].

Окрім того, необхідність удосконалення системи контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів є постійним предметом дискусій щодо:

- ✓ посилення державного регулювання ринку алкогольних товарів;
- ✓ необхідності додаткового регулювання коньячного сегменту виробництва алкогольних напоїв через відсутність державної монополії на виробництво коньячних спиртів;

- ✓ доцільності збереження державної монополії на виробництво спирту(вважається, що такий спирт є основою тіньового ринку);
- ✓ впровадження системи наскрізного моніторингу руху підакцизних товарів;
- ✓ контроль за нелегальними вивезенням та ввезенням алкогольних та тютюнових виробів [6, с. 16];

Для здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, зокрема за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджету акцизного податку, збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства в структурі міністерства Доходів та зборів в Україну функціонує Департамент контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів. Серед основних його функцій необхідно виділити

- здійснення контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та додержанням стандартів, технічних умов, рецептур, регламентів і технологічних інструкцій та інших нормативних документів щодо виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- ліцензування роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами; контроль за надходженням коштів від ліцензування;
- запобігання незаконному виробництву та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів на території України;
- здійснення контролю за додержанням стандартів, технічних умов, рецептур, регламентів і технологічних інструкцій та інших нормативних документів щодо виробництва спирту, спиртовмісної продукції, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- робота представників органу державної податкової служби на акцизних складах підприємств – виробників спирту та лікєро-горілочної продукції та податкових постах;

- здійснення контролю за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів;
- контроль за цільовим використанням спирту етилового, фракції головної [47];

Особливість контролю за обігом підакцизного товарів в Україні полягає у функціонуванні акцизних складів як на підприємствах виробників спирту, так і виробників алкогольних напоїв. У державах-членах ЄС також обіг сировини та алкогольної продукції можливий лише через акцизні склади, облік і відпуск на яких здійснюється не за участю представників фіскальних чи інших державних органів, а самостійно суб'єктами господарської діяльності, що мають відповідну ліцензію податкового органу. В державах-членах ЄС за допомогою електронного обміну інформацією відстежується рух від виробника до пунктів продажу алкогольної продукції. Учасники ринку через систему вносять інформацію про факт отримання чи відвантаження продукції, а у разі, якщо від покупця такий факт не підтверджено, то обов'язок сплати відповідної суми акцизу виникає у продавця [6, с. 19]. Таким чином, участь у тіньовому обігу алкогольних товарів заздалегідь не вигідна господарюючим суб'єктам Єврозони оскільки, крім фінансової відповідальності, вони взагалі можуть втратити право на здійснення діяльності, що підлягає ліцензуванню. Відтак, вважаю, правильно було б одним із стратегічних напрямів підвищення ефективності контролю за обігом алкогольної продукції в Україні зазначити використання одного з режимів державної монополії на оптово-роздрібну торгівлю або її суцільний контроль з боку держави. За таких умов виявлення та вилучення тіньової продукції, що розповсюджується у несанкціонований спосіб, має суттєво полегшитись. Розвиток державних роздрібних торговельних мереж з метою впровадження державної монополії економічно невиправданий через значні

обсяги капіталовкладень. Націоналізація сфери виробництва алкогольних напоїв неодмінно призведе до маркетингових прорахунків та втрат частки на внутрішньому та зовнішньому ринках, суперечить основним законам України.

Одночасно державна монополізація оптового сегменту ринку, як засвідчує світовий досвід, не потребує значних витрат та може бути запроваджена за короткий проміжок часу, але при цьому слід забезпечити прозорий механізм ціноутворення задля забезпечення однакових конкурентних умов виробникам [9, с. 182].

Для України введення монополії на виробництво спирту було виправданим заходом, оскільки це сприяло підвищенню якості продукції, в тому числі тієї, яка знаходиться у тіньовому обігу, та зменшило негативні наслідки від вживання неякісного алкоголю. Так, експерти вказують на той факт, що сировиною для тіньового виробництва продукції є необлікований спирт, що виготовляється на державних спиртозаводах та розливається на потужностях легально-зареєстрованих виробників [9, с. 186]. Таким чином, поєднання державної монополії, недосконалості та непрозорості системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв є основними чинниками функціонування тіньового сегменту ринку алкогольної продукції в Україні.

Частковому вирішенню даних проблем повинні були сприяти зміни до спеціального законодавства, що набули чинності з початку 2013 року, відповідно до яких акцизні склади повинні бути обладнані витратомірами-лічильниками обсягу виробленого етилового спирту [57]. Такі придали підлягають обов'язковому внесенню до Єдиного державного реєстру витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового. Відпуск спирту етилового без наявності витратоміра-лічильника обсягу виробленого спирту етилового у відповідності до вимог ст. 230 Податкового кодексу України забороняється [57]. Водночас на даний час вимоги до такого обладнання та порядок ведення їх Єдиного державного реєстру не

затверджений Кабінетом міністрів України, що негативно впливає на ризик збереження високої частки тіньової економіки та збільшує вартість адміністрування податку у зв'язку з необхідністю відволікання трудових ресурсів на роботу акцизних складів.

Окрему увагу, хочемо звернути на контроль за порядком видачі ліцензій на виробництво, імпорту, експорту, оптової торгівлі спиртом етиловим, коньячним, плодовим і виноградним, алкогольними напоями, тютюновими виробами та роздрібну торгівлю алкогольними напоями та тютюновими виробами. Проведення такого податкового контролю регулюється Законом № 481 “Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів”. Цей закон визначає основні засади державної політики щодо регулювання виробництва, експорту, імпорту, оптової і роздрібною торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодовим, спиртом-сирцем виноградним, спиртом-сирцем плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами, забезпечення їх високої якості та захисту здоров'я громадян, а також посилення боротьби з незаконним виробництвом та обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів на території України [22].

Зазначеним Законом України визначено, що суб'єкти підприємницької діяльності, які одержали передбачені Законом № 481 ліцензії на виробництво або на право імпорту, експорту і оптової торгівлі (крім ліцензій на право роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами), подають органу, який видає ліцензії, щомісячно, до 10 числа місяця, що настає за звітним, звіт про обсяги виробництва (імпорту) та/або реалізації продукції [22]. Попередня редакція Закону № 481 визначала поквартальне подання вказаних звітів.

Відзначу, що здійснення аналізу балансу виробленої та реалізованої

продукції і наявних її залишків сприяє підвищенню відповідальності суб'єктів господарювання за результати господарювання у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Таким чином, окремі контрольні показники, що стосуються контролю за виробництвом та продажам алкогольних напоїв наведено на рис. 2.8

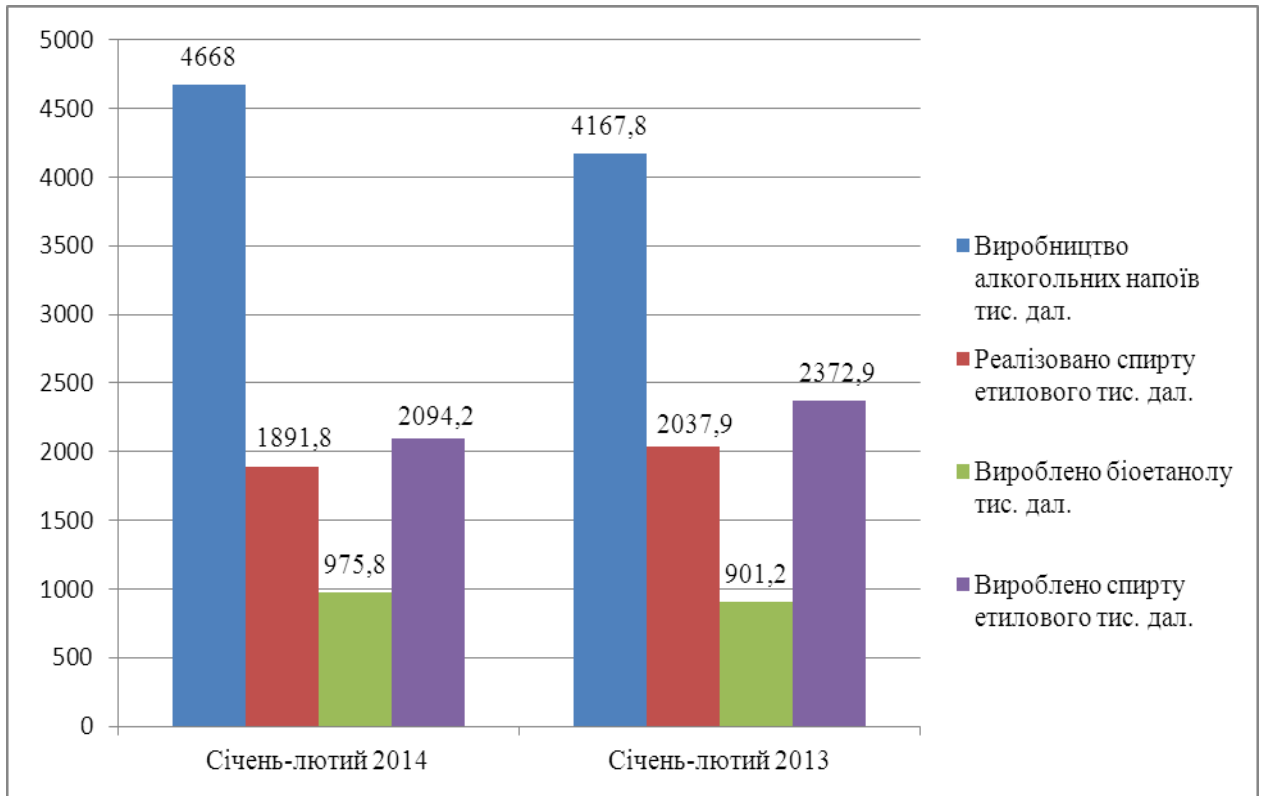


Рис. 2.8 Контрольні показники, що характеризують виробництво та реалізацію алкогольних напоїв*

*Складено на основі [30]

Відповідно до рис. 2.8 за січень-лютий 2014 року підприємствами спиртової галузі вироблено спирту етилового 2094,2 тис. дал, що менше порівняно з аналогічним періодом минулого року на 278,7 тис. дал. Реалізовано спирту етилового 1891,8 тис. дал, що менше порівняно з аналогічним періодом минулого року на 146,1 тис. дал. Крім того, вироблено 975,8 тис. дал. біоетанолу, що більше ніж у аналогічному періоді минулого року на 74,6 тис. дал; спиртовмісних технічних рідин вироблено 160,1 тис. дал, що менше порівняно з аналогічним періодом минулого року на 277,3 тис. дал. [30].

Обсяги виробництва горілки та лікєро-горілочаних напоїв за січень-лютий 2014 року порівняно з відповідним періодом минулого року збільшилися на 439,4 тис. дал (або 8%). У цьому сегменті алкогольних напоїв обсяги виробництва горілки збільшилися на 12,8 %. і складають 4668,0 тис. дал. [30].

Темпи збільшення обсягів реалізованої виробниками лікєро-горілочаної продукції на внутрішньому ринку у січні-лютому 2014 року порівняно з відповідним періодом минулого року складають 13,4 %, проте на експорт обсяги реалізації зменшилися на 337, 6 тис. дал. [30].

Що стосується контролю за виробництвом та реалізацією тютюнових виробів то аналіз контрольних показників за січень-лютий 2014 року свідчить про таке: вироблено 12709,9 млн. шт. тютюнових виробів, або на 10,8 % більше порівняно з відповідним періодом минулого року, у тому числі сигарети з фільтром – 11602,9 млн. шт., або на 10 % більше; сигарети без фільтру – 1106,9 млн. шт., або на 15,7 % більше.

Обсяги реалізації тютюнових виробів на внутрішньому ринку зменшилися на 20,2 % порівняно з відповідним періодом минулого року і складають 7105,5 млн. шт., у тому числі сигарети з фільтром – менше на 25 % (6229,1 млн. шт.), сигарети без фільтру – більше на 42,2 %. (876,4 млн. штук). Обсяги експортованих тютюнових виробів збільшилися на 11,6 %. і складають 1909,3 млн. штук. Значною проблемою на сьогодні залишається не лише нелегальне виробництво тютюнових виробів, а й значні обсяги контрабанди даної продукції (див. рис. 2.9).

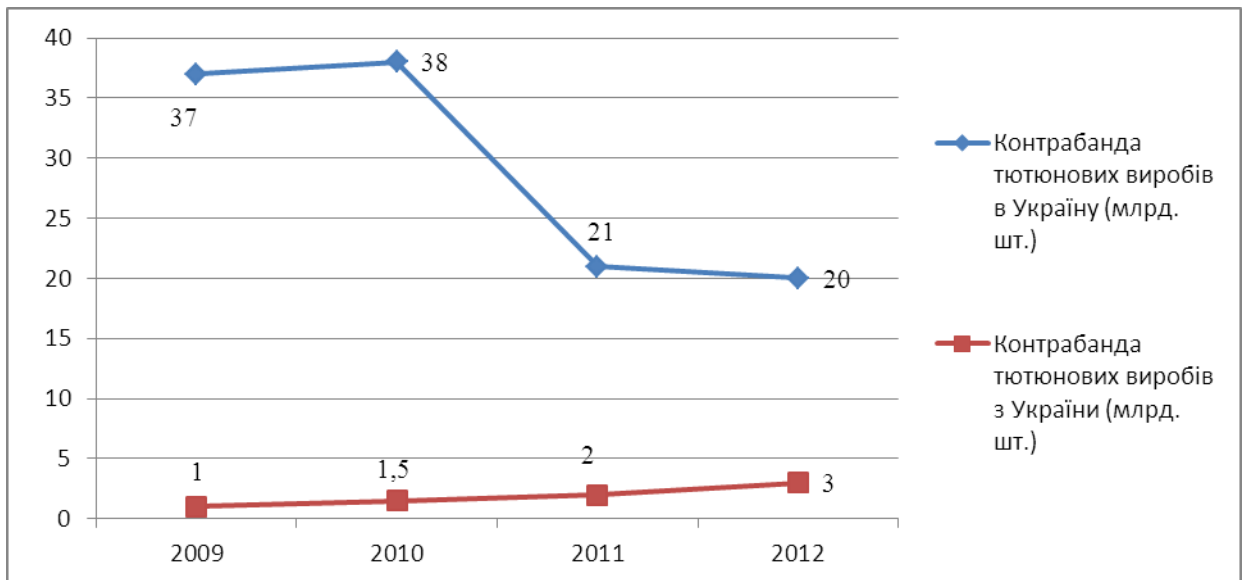


Рис.2.9 Показники контрабанди тютюнових виробів в Україні протягом 2009-2012 рр.* [36, с. 55].

Аналізуючи показники наведені на рис 2.9 спостерігаю дві основні тенденції:

- по-перше, переважання контрабанди тютюнових виробів із України над їхньою контрабандою у зворотному напрямку. Це звісно пов'язано із меншою ціною на дану продукції в Україні в порівнянні із західними країнами;
- по-друге, суттєве скорочення обсягів контрабанди тютюнових виробів за межі митної території України, що обумовлено як зростанням їхньої ціни через підвищення ставок акцизного податку так із підвищенням якості роботи контролюючими органами у сфері оподаткування.

Значна увага контролю за виробництвом та реалізацією підакцизної продукції приділяється на рівнів окремих управлінь Міндоходів. Ми пропонуємо проаналізувати показники такої діяльності на прикладі Головного управління Міндоходів у Львівській та Тернопільській області.

Так Головним управлінням Міндоходів у Львівській області протягом 2013 року видано 90824,5 тис. шт. марок акцизного податку для маркування алкогольних напоїв вітчизняного виробництва, 47,1 тис. шт. – для маркування алкогольних напоїв імпортного виробництва та 53 100,0 тис. шт. для маркування тютюнових виробів вітчизняного виробництва [65].

Впродовж 2013 року було видано 13872 ліцензії на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами в т.ч.: 7 712– на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями, 6 160– на право роздрібної торгівлі тютюновими виробами.

З метою забезпечення виконання завдань з надходження до місцевого бюджету плати за ліцензії на виробництво, право експорту(імпорту), оптової та роздрібної торгівлі спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами проводиться постійний контроль за своєчасністю сплати до бюджету чергових платежів за ліцензії. За результатами проведених позапланових перевірок в 2013 році призупинено дію 1363 ліцензій та анульовано 1344 ліцензій на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами [65].

Протягом 2013 року на підставі матеріалів підрозділів кримінальної міліції у справах дітей було винесено 59 рішень про застосування фінансових санкцій за реалізацію алкогольних/слабоалкогольних напоїв та тютюнових виробів особам, які не досягли 18 років, на загальну суму 430,1 тис. грн., а також було анульовано 47 ліцензій на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами [65].

Головним Управлінням Міндоходів у Тернопільській області у 2012 році реалізовано 13107595 штук марок акцизного податку на суму 64878,861 тис. грн. та забезпечено контроль за обліком, зберіганням та використанням марок акцизного податку. За січень-грудень 2012 року проведено 6 інвентаризацій марок акцизного податку, недостачі, або надлишку не встановлено [66].

У 2012 році виробниками спирту в області вироблено 6183,2 тис. дал спирту та реалізовано 6380,8 тис. дал. У 2012 році вироблено 511,8 тис. дал алкогольних напоїв в т.ч. 390,1 тис. дал коньяку та реалізовано 521,27 тис. дал., в т.ч. 399,66 тис. дал. коньяку [66].

Вживалися заходи, спрямовані на запобігання і боротьбу з незаконним виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та контроль за наявністю марок акцизного податку. Забезпечено контроль за своєчасним перерахування податкових платежів до бюджету суб'єктами

господарювання за отримані (подовжені) ліцензії на право здійснення виробництва і торгівлі спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами. У 2012 році анульовано – 465, призупинено – 232 ліцензій на право здійснення роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами [66].

Забезпечено формування та ведення Єдиного державного реєстру місць зберігання спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, у 2012 році до Єдиного державного реєстру місце зберігання не вносились.

Систематично проводився аналіз організації роботи щодо забезпечення дотримання суб'єктами господарювання вимог законодавства у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Проведено 195 перевірок стану організації роботи уповноважених працівників підвідомчих ДПП на контрольних постах на спиртозаводах та на акцизних складах підприємств-виробників лікєро-горілочної продукції і лікарських засобів.

За 2012 рік працівниками регіонального управління проведено 186 перевірок суб'єктів господарювання, що здійснюють діяльність на ринку алкогольних напоїв та тютюнових виробів. За результатами проведених контрольно-перевірочних заходів виявлено 224 порушення вимог чинного законодавства, що регулює виробництво та обіг спирту, спиртовмісної продукції, алкогольних напоїв та тютюнових виробів [66].

За матеріалами регіонального управління, контролюючих органів та інших контролюючих органів прийнято 186 рішень про застосування фінансових санкцій на загальну суму 1026,2 тис. грн. [66]

В результаті проведених контрольно-перевірочних заходів працівниками регіонального управління забезпечено вилучення алкогольних напоїв та тютюнових виробів на суму 373 тис. грн. та передано 120 матеріалів до уповноважених органів для складання протоколів про адміністративні правопорушення [66].

До 34 суб'єктів господарювання застосовано фінансові санкції на загальну суму 129,3 тис. грн., складено 8 протоколів за ст.164 КУпАП по фактах торгівлі алкогольними та тютюновими виробами без ліцензії та 5 протоколів працівниками оперативного контролю за порушення порядку використання реєстрів розрахункових операцій [34].

Проведений аналіз заходів, що вживаються при проведенні контролю за виробництвом та реалізацією алкогольної та тютюнової продукції дає підстави стверджувати, що функціонування акцизного податку потребує ретельно обґрунтованих загальнодержавних заходів із контролю за виробництвом та імпортом підакцизних товарів, встановлення державної монополії на виробництво деяких із них, підвищення ефективності адміністрування акцизного податку.

Висновок до другого розділу

Аналіз системи акцизного оподаткування протягом останніх років показав, що акцизи в податковій системі містять певний прихований потенціал і за зваженого підходу до їх використання слугують суттєвим ресурсом для наповнення дохідної частини бюджету країни, характеризуються відносною рівномірністю надходжень в регіональному розрізі та швидко мобілізуються до бюджету. Незважаючи на свій суттєвий бюджетний потенціал протягом аналізованого нами періоду планові показники податкових надходжень із акцизного податку жодного разу не були виконанні.

Окрім цього, завдяки своєму вузькому спрямуванню, специфічні акцизи здатні істотно впливати на процес прийняття рішень споживачами підакцизної продукції, а також на розподіл фінансових та інших видів ресурсів. Зважаючи на таку спроможність, вони є дієвим інструментом реалізації в інтересах суспільства стратегічних цілей і завдань державної політики – соціально-

економічної та фіскальної, чиє гармонічне поєднання є запорукою сталого перспективного розвитку цивілізації.

Відзначу, що протягом останніх років в Україні суттєво підвищились ставки акцизного податку практично на усю підакцизну продукцію. Найбільш суттєвих змін зазнало оподаткування алкогольних та тютюнових виробів. Зокрема підвищення ставок призвело до скорочення обсягів споживання даних товарів та підвищення податкових надходжень акцизного податку.

Тенденція до підвищення податкового тягаря одночасно з посиленням заходів державного контролю за діяльністю виробників та імпортерів підакцизних товарів змушує більшість суб'єктів господарської діяльності вдосконалювати механізми ухилення від повної сплати акцизного податку. Така ситуація призводить до заперечливих наслідків: до теперішнього часу значна частина українського ринку підакцизних товарів знаходиться у “тіньовому” обігу.

Окремо відзначу, значний обсяг контрабанди тютюнових виробів з України. Відтак за різними даними тіньова складова ринку алкогольної продукції в Україні становить від 30 до 60 %, а для країн ЄС, де частка акцизів у вартості продукції є набагато вищою і сягає 60–70%, даний показник не перевищує 10 %. Тому сьогодні вкрай є актуальним питання підвищення контролю на усіх стадіях від виробництва до реалізації підакцизної продукції.

РОЗДІЛ 3

ВЕКТОРИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

3.1. Перспективи та напрямки вдосконалення адміністрування акцизного податку в Україні

Вивчення проблем адміністрування акцизного податку займає досить вагоме місце в сучасних наукових дослідженнях. В процесі дослідження я виявила, що акцизне оподаткування забезпечує значні обсяги надходжень до Державного бюджету України, впливає на структуру споживання, а також може виступати інструментом державної антикризової політики (зокрема, за рахунок маніпулювання ставками акцизів можна стимулювати виробничу та інвестиційну активність окремих підакцизних виробництв).

Звідси, вдосконалення механізму адміністрування акцизного податку вимагає реальних заходів до яких у першу чергу відносять:

- ✓ реалізації виважених заходів із контролю за виробництвом та імпортом підакцизних товарів;
- ✓ встановлення державної монополії на виробництво деяких із них;
- ✓ підвищення відповідальності платників за ухилення від оподаткування.

Зауважу, що насамперед, необхідно ініціювати внесення змін до законів щодо поетапного скасування пільгової акцизної ставки на спирт (за винятком ставки на спирт, що використовується для виробництва ліків), встановити вимоги про заборону протягом одного року виробництва алкоголю і тютюну на орендованих потужностях, розширення використання непрямих методів визначення суми податкового зобов'язання виробників спирту, алкоголю і тютюну з обов'язковим інформування контролюючих органів в сфері оподаткування виробниками сировини, обладнання, тари, етикеток і пробкових матеріалів про замовників і обсяги замовлення цієї продукції.

На мою думку, для врегулювання проблем контролю за виробництвом та обігом підакцизної продукції необхідно вирішити цілий ряд завдань (рис. 3.1). Однак вирішення поставлених завдань потребує координованих дій від усіх органів державної влади. Лише комплексний підхід дозволить отримати суттєві позитивні результати, а заодно підвищення ефективності адміністрування акцизного податку з усіх товарних груп.



Рис. 3.1 Завдання пов'язані із підвищення контролю за виробництвом та реалізацією підакцизної продукції*

*Складено на основі систематизації джерел [5, 6, 9].

Значну увагу сьогодні необхідно приділити контролю за виробництвом спирту та лікєро-горілочної продукції. Адже під час адміністрування акцизного податку з даної підакцизної продукції відбуваються значні ухилення від оподаткування. А це в свою чергу призводить до суттєвих втрат бюджету та

потрапляння на споживчі ринки неякісної продукції, що несе значну суспільну небезпеку. Відтак, вважаю за необхідне для підвищення якості адміністрування акцизного податку та підвищення ефективності контролю за обігом алкогольної продукції в Україні використання одного з режимів державної монополії на оптово-роздрібну торгівлю або її суцільний контроль з боку держави. За таких умов виявлення та вилучення тіньової продукції, що розповсюджується у несанкціонований спосіб, має суттєво полегшитись. Розвиток державних роздрібних торговельних мереж з метою впровадження державної монополії економічно невиправданий через значні обсяги капіталовкладень. Націоналізація сфери виробництва алкогольних напоїв неодмінно призведе до маркетингових прорахунків та втрат частки на внутрішньому та зовнішньому ринках, суперечить основним законам України [6, с. 16]. Одночасно державна монополізація оптового сегменту ринку, як засвідчує світовий досвід, не потребує значних витрат та може бути запроваджена за короткий проміжок часу, але при цьому слід забезпечити прозорий механізм ціноутворення задля забезпечення однакових конкурентних умов виробникам.

Для України введення монополії на виробництво спирту було б виправданим заходом, оскільки це сприяло підвищенню якості продукції, в тому числі тієї, яка знаходиться у тіньовому обігу, та зменшило негативні наслідки від вживання неякісного алкоголю. Так, експерти вказують на той факт, що сировиною для тіньового виробництва продукції є необлікований спирт, що виготовляється на державних спиртозаводах та розливається на потужностях легально-зареєстрованих виробників [9, с. 186]. Таким чином, поєднання державної монополії, недосконалої та непрозорості системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв є основними чинниками функціонування тіньового сегменту ринку алкогольної продукції в Україні.

На користь впровадження системи наскрізного моніторингу руху підакцизних товарів свідчить не лише світова практика, а й відносна простота впровадження з огляду на сьогоденний рівень розвитку інформаційних систем та комунікацій. В ідеалі електронна система обігу має забезпечити можливість відстеження в розрізі партії та конкретної акцизної марки (одиниці товару) руху

від виробника продукції до її кінцевого споживача. Відповідно втрата або поява незареєстрованого товару буде прямо вказувати на ту ланку системи, що носить протиправний характер для відповідного реагування [6, с. 17].

Відтак, спробую визначити та запропонувати найбільш оптимальну концепцію системи наскрізного моніторингу за рухом підакцизних товарів використовуючи поєднання інформаційних податкових систем, які вже функціонують або мають запрацювати найближчим часом в Міністерстві доходів і зборів України (рис. 3.2).

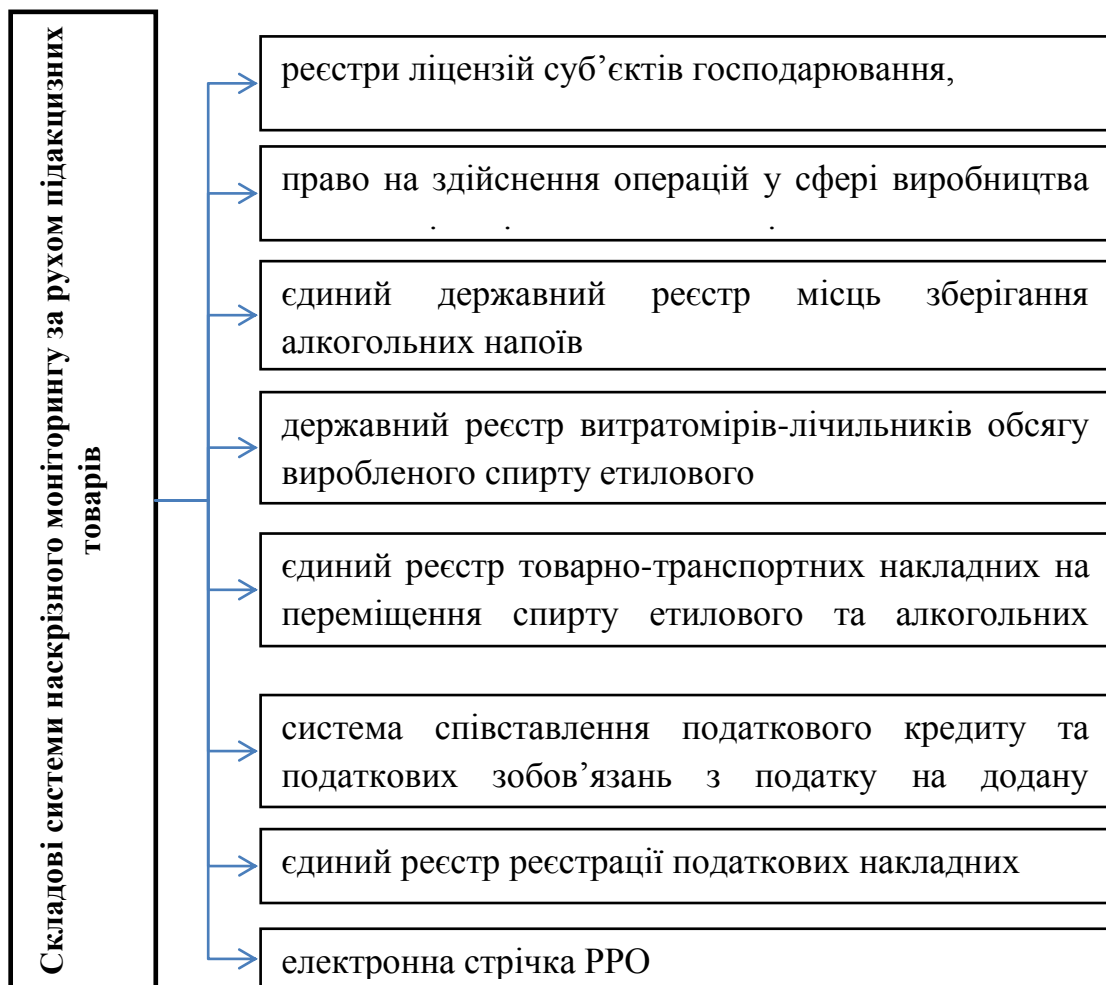


Рис. 3.2 Складові системи наскрізного моніторингу за рухом підакцизних товарів*

*Складено на основі джерел [6, 9].

Зазначені інформаційні ресурси наскрізного моніторингу містять певні відомості для функціонування системи наскрізного моніторингу руху підакцизних товарів. Зокрема, ведення реєстру витратомірів-лічильників та

єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв є відправною точкою для здійснення наскрізного моніторингу руху підакцизних товарів. Відповідно відпуск спирту та продукції в обхід зазначених систем носить суто протиправний характер та має ознаки кримінального злочину [6, с. 18]. Це відповідно матиме стримуючий ефект для суб'єктів ринку та створить ефективний інструментарій для виявлення несанкціонованих поставок. Водночас відповідні підзаконні нормативні акти ще не затверджені, що не дозволяє оцінити технічні аспекти їх функціонування та ефективності.

Крім того, інформативність реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту та алкогольних напоїв є неповною, так як його наповнення відповідно до ст. 230 Податкового кодексу здійснюється лише розпорядниками акцизних складів [57]. При цьому поза контролем залишається рух алкогольних напоїв у оптовій мережі, що створює умови для безперешкодного перевезення тіньової продукції.

Порядок ведення єдиного реєстру податкових накладних передбачає необхідність реєстрації податкових накладних підакцизних товарів з зазначенням їх найменування, коду згідно з УКТ ЗЕД та інших відомостей. Незручність використання даного ресурсу полягає у тому, що облік податкових зобов'язань з ПДВ ведеться за першою подією (поставка чи оплата) в той час як виникнення зобов'язань зі сплати акцизу – при відвантаженні готової продукції, а в самих податкових накладних не вказуються дані про суми акцизного податку і об'ємний вмісту спирту у відповідній партії товару. Характерно, що партії товару при проходженні ланцюга від виробника до торгівельної мережі змінюються, роздрібнюються, змішуються. Все це у підсумку призводить до того, що моніторинг за рухом підакцизної продукції потребує значних витрат часу, витребування додаткових документів обліку у платника та його контрагентів, проведення зустрічних звірок.

Система співставлення податкового кредиту та податкових зобов'язань з податку на додану вартість, у тому вигляді що функціонує, дозволяє проводити звірки з податку на додану вартість та не дає такої можливості для акцизного податку через відсутність відповідних даних в податкових накладних та реєстрах виданих та отриманих податкових накладних. Для виправлення даної ситуації необхідно внести зміни до нормативних актів, що регламентують порядок виписки податкової накладної та ведення реєстрів податкових накладних.

Запровадження електронної стрічки РРО з початку 2014 року має стратегічне значення для здійснення роздрібного сегменту торгівлі підакцизними товарами та підвищення ефективності адміністрування акцизного податку. Водночас, на даний час, у чеках РРО зазначення суми акцизного податку та об'ємного вміст спирту не передбачено. Проте у разі внесення відповідних законодавчих змін податкові органи матимуть змогу здійснювати моніторинг за рухом підакцизних алкогольних товарів від виробника (імпортера) до споживача [57].

Інформаційні ресурси щодо місць зберігання алкогольних напоїв (на даний час не впроваджено) та наявності ліцензій у сфері виробництва та розподілу підакцизних товарів дозволяють податковим органам встановлювати ознаки правомірності здійснених оборудок (поставок) за ланцюгу від виробника до споживача.

Ефективність контролю за обігом підакцизних товарів може бути суттєво посилена у разі аналізу податкової та спеціальної звітності. Зведені показники спеціальної звітності на макрорівні дозволяють проводити оцінку наявної бази оподаткування акцизним податком. Нормативними документами передбачено подання щоквартальних звітів “Про обсяги виробництва та реалізації спирту” (1-РС), “Про обсяги виробництва та реалізації алкогольних напоїв” (2-РС) [30], для оптових продавців алкогольних напоїв передбачено подання звіту про

обсяги придбання та реалізації алкогольних напоїв за формою 1-ОА [30]. Проте для ретельного аналізу ринку алкогольної продукції, наскрізного моніторингу за справлянням акцизу, використання даної звітності не можливе через зазначення в них не пов'язаних між собою показників, недотримання принципу повного охоплення операцій з підакцизними товарами.

Вдосконалення також потребує режим виробництва та обігу спеціальних марок акцизного податку, що дозволить в майбутньому значної мірою підвищити надходження від реалізації таких марок. Сьогодні часто доводиться чути про запровадження електронної акцизної марки. Однак не зважаючи на всі намагання посилити контроль за використанням акцизних марок, а заодно і підвищити ефективність адміністрування акцизного податку в Україні і досі ця проблема залишається невирішеною. Особливо вона актуальна при здійсненні операцій з ввезення на митну територію України алкогольних напоїв і тютюнових виробів імпортного походження. Ще однією проблемою слід вважати суттєве зростання ставок на нафтопродукти та алкогольні напої передбачене в ПКУ, при цьому підвищення рівня штрафів за порушення акцизного законодавства не здійснює належного впливу на тіньовий ринок підакцизної продукції, адже завдяки цьому він приносить ще більші прибутки та розширює свій вплив [57].

Зазначені недоліки дозволяють виділити основні напрями подальшого вдосконалення виключно адміністрування, а усієї системи акцизного оподаткування в Україні:

– залучення до оподаткування товарів, які за своєю суттю є підакцизними з одночасним запровадженням більш захищених від підробок акцизних марок на тютюнові та алкогольні вироби;

- вдосконалення системи контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів та запровадження єдиної автоматизованої електронної системи моніторингу за виробництвом та обігом підакцизних товарів

зокрема спиртовмісних рідин з метою унеможливлення здійснення шахрайських дій. Сьогодні дана ідея ініціюється урядом в Україні, а тому вважаємо, що її запровадження можливе у найшвидшій перспективі;

- підвищення ефективності акцизних складів з урахуванням світового досвіду;
- створення системи ефективного контролю за зовнішньоекономічними операціями з підакцизною продукцією завдяки системі обміну інформацією між органами Міндоходів України [47].

Ще одним суттєвим недоліком в сучасній системі акцизного оподаткування вважаю те, що в Україні відсутній механізм встановлення мінімальних роздрібних цін на тютюнові вироби (що зокрема практикується доволі вдало на алкоголь), як це передбачено в законодавствах країн ЄС. Однак, такі намагання були, зокрема у ВРУ був зареєстрований законопроект № 11197 зі змінами до Закону України “Про державне регулювання виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів”. Даним законопроектом мають намір посилити боротьбу з українськими курцями. Зокрема було запропоновано встановити однакову мінімальну вартість пачки сигарет з фільтром і без на рівні – 10 грн. [64]. Відповідно до проекту Закону №11197 мінімальна роздрібна ціна (МРЦ) – це ціна на підакцизну продукцію з урахуванням усіх податків і зборів, нижче якої продаж тютюнових виробів у роздрібних мережах буде неможливий. За порушення цієї норми у разі її прийняття (за продаж сигарет за нижчими цінами) загрожує штраф – 100% від вартості отриманої партії товару, але не менше ніж 1 тис. грн. [64]. Крім того, запровадження МРЦ на всі види тютюнових виробів виключить ефект заміни, тобто переходу споживачів з однієї категорії сигарет на іншу, дешевшу. Проте, ми вважаємо, що у випадку встановлення такої високої ціни необхідно буде одночасно посилити роботу із контролю за виробництвом та контрабандою тютюнових виробів.

Незважаючи на усі переваги впровадження даного нормативного акту він не прийнятий і відповідно не можливо встановити на скільки ефективно він би вплинув в першу чергу на споживання тютюнових виробів.

Досвід застосування в оподаткуванні акцизного податку підтверджує, що необхідно дуже обережно підходити до визначення об'єму оподаткування, ставок податку тощо. Адже, високі ставки акцизного податку зумовлюють зростання тіньової економіки, ухилення від оподаткування та появу великої кількості неякісної фальсифікованої продукції.

Можна підтримати пропозиції щодо реформування акцизного податку в частині поступового підвищення його ставок шляхом їх перегляду не рідше, ніж раз на два роки; створення мережі акцизних складів; запровадження акцизів на електроенергію та енергетичне паливо, як це відбувається в ЄС. Водночас викликає заперечення необхідність диференціації ставок акцизного податку на традиційні підакцизні товари в напрямку підвищення їх для дорогих товарів і зниження – для дешевих. Якщо маються на увазі такі традиційні підакцизні товари, як алкогольні напої і тютюнові вироби, то дешеві їх види, як правило, є більш шкідливими для здоров'я. Їх оподаткування за зниженими ставками стимулюватиме споживання, тоді як призначення акцизного податку на ці види товарів – обмежувати його.

Система оподаткування акцизами має бути диференційована в декількох напрямках:

- сприяння зменшенню споживання продуктів, які несуть шкоду здоров'ю;
- вилучення надприбутку на окремі високорентабельні товари (продукцію), в залежності від споживчих якостей та попиту на них;
- стимулювання зменшення енергоспоживання та енергетичної залежності.

Дане дослідження дає можливість стверджувати, що на даний час фіскальними органами створені певні умови для функціонування системи наскрізного моніторингу за рухом підакцизних товарів. Водночас необхідно вжити заходи щодо адаптації її елементів до потреб наскрізного моніторингу та їх синхронного використання. Ключовим елементом ефективності системи моніторингу має бути аналітичний блок з виявлення відхилень від прийнятих стандартів та алгоритм відпрацювання встановлених ризиків. Орієнтовна можливість тестового впровадження наскрізного моніторингу - початок 2014 року, а повноцінне використання - з 2015. Для підвищення її ефективності пропонується реалізувати наступні заходи:

1) Впровадження, вдосконалення ведення та використання державних реєстрів: витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового; товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв; місць зберігання алкогольних напоїв.

При цьому необхідно розширити коло користувачів реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв учасниками ринку у сфері оптової торгівлі [6, с. 21].

2) З метою синхронізації обсягів поставок за даними інформаційних ресурсів Міністерства доходів і зборів України з ПДВ та акцизного податку внести зміни до Податкового кодексу в частині отримання права на податковий кредит, що виникає при придбанні підакцизної продукції лише по факту її оприбуткування.

3) З метою здійснення наскрізного моніторингу за рухом підакцизних товарів роздрібного сегменту ринку, а також додаткового інформування споживача, внести зміни у нормативні акти щодо відображення у касових чеках, електронних стрічках відомостей про суми акцизного податку та об'ємний обсяг спирту. Відповідні вимоги необхідно запровадити при заповненні первинних супровідних документів та податкових накладних. Це

дозволить, на основі вже існуючих інформаційних ресурсів з співставлення податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ, контролювати рух акцизної складової у вартості алкогольних напоїв від виробника до споживача.

4) Впровадження акцизних марок з більш високим ступенем захисту від підробок, наявністю QR кодів, що крім можливості відстежувати рух алкогольної продукції до моменту її реалізації, дозволить споживачам самостійно визначати легальність походження обраного продукту.

Перевагою наданих пропозицій є відносна простота впровадження, мінімальне внесення змін до законодавчих та підзаконних актів, можливість аналогічного запровадження більшості груп підакцизних товарів.

Підсумовуючи викладене, можна зробити висновок, що акцизний податок є своєрідним інструментом стабілізації економічного циклу. Прийняття нового Податкового Кодексу, що його регулює, принесло нам сьогодні певні позитивні відбитки на стані акцизного оподаткування в Україні, про що засвідчує збільшення надходження до державного бюджету. Проте для подальших позитивних зрушень необхідно і надалі переглядати, обдумувати та застосовувати найбільш обґрунтовані та доцільні пропозиції щодо реформування акцизного податку, тобто суттєвого вдосконалення порядку нарахування і сплати акцизу, розширення бази оподаткування та розробка і запровадження ефективних методів контролю щодо дотримання законодавства, а також мінімізації “тінізації” ринку підакцизних товарів.

2. Моніторинг світового досвіду адміністрування акцизного податку та можливість його використання в Україні

Досвід країн з розвиненою економікою свідчить про те, що наявність суттєвих відмінностей у забезпеченні реалізації фіскальних та соціально-економічних функцій держави зумовлює доцільність досить ефективного

застосування специфічних акцизів. Акцизна політика повинна бути спрямована на більш ефективне використання бази оподаткування, поступове підвищення частки акцизу в ціні реалізованих виробів шляхом підвищення ставок та адаптації податкового законодавства України з акцизного оподаткування до законодавства ЄС [5, с. 104]. Рівень акцизного податку в роздрібних цінах алкогольних напоїв та тютюнових виробів є значним (див. табл. 3.1)

Таблиця 3.1

Частка акцизного податку в роздрібних цінах алкогольних напоїв та тютюнових виробів в країнах ЄС та Україні % [82]

Країна	Частка акцизного податку в ціні алкогольних напоїв			Частка акцизного податку в ціні тютюнових виробів
	Пиво	Вино	Міцні алкогольні напої	
Німеччина	6,6	0,0	13,8	72
Данія	34,5	17,6	41,5	84
Італія	11,0	0,0	20,0	73
Іспанія	6,2	0,0	22,2	72
Франція	8,8	3,1	33,2	75
Швеція	25,9	33,8	67,1	69
Фінляндія	38,0	36,0	67,0	73
Нідерланди	20,0	9,4	45,8	72

Показники наведені в табл. 3.1 показують, що максимальна частка акцизів в ціні алкогольних напоїв спостерігається в країнах Скандинавії. Відзначимо, що ціна міцних алкогольних напоїв в таких державах як Швеція та Фінляндія на 67% складається з акцизного податку. Така висока частка акцизного податку спостерігається в ціні як лікєро-горілочної продукції так і у слабоалкогольних напоях. Відносно меншою є частка акцизного податку в ціні згаданої продукції в Німеччині – 13,8 % до ціни алкогольних напоїв, Італія, Іспанія – не перевищує 20-22 % [86]. Звідси, на основі європейського досвіду в Україні, доцільним є подальше підвищення рівня специфічного акцизного оподаткування з одночасною диференціацією величини ставок податку,

запровадження системи електронного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, вдосконалення системи функціонування акцизних складів.

Сучасний порядок вітчизняного акцизного оподаткування потребує суттєвого вдосконалення, завданням якого, на наше переконання, повинно бути з одного боку унеможливлення тіньового обігу підакцизних товарів, а з іншого – забезпечення виконання цим платежем не лише фіскальних завдань, але й регулюючих функцій

Акцизний податок, у зв'язку з обмеженим колом підакцизних товарів, здійснює незначний вплив на загальний рівень цін у країні, проте водночас, за рахунок диференціації ставок, змінює структуру ринкових цін і споживання.

Важливість проблеми специфічного акцизного оподаткування в Україні зумовлена тим, що збільшення доходів до бюджету, ліквідація його дефіциту є одним з головних практичних завдань держави, а акцизні податки виступають гарантованим джерелом поповнення державної скарбниці. Досягти такої мети можливо через підвищення ефективності адміністрування акцизного податку. Таким чином це обумовлює необхідність розробки та реалізації відповідної загальнодержавної програми вдосконалення регулювання ринку, посилення конкуренції на ньому та вдосконалення процесу адміністрування.

Пропоную звернути увагу на позитивний світовий досвід використання та адміністрування акцизного податку задля підвищення його ефективності в Україні. Окрім існування універсальних економічних законів, єдиних правил щодо адміністрування акцизного податку в світі не вироблено. Відтак, кожна країна обирає свою систему податкового адміністрування акцизів. Незважаючи на суттєве зростання ставок акцизного податку впродовж останніх років вони залишаються нижчими, ніж аналогічні ставки в країнах Європейського союзу (далі – ЄС). Оскільки акцизний податок включається до ціни товарів і переноситься на споживачів, то різке підвищення ставок до рівня,

передбаченого в директивах ЄС неможливе і потребує поступового підняття [20]. Окрім того, підвищення ставок акцизного податку не повинно вплинути на ефективність адміністрування акцизного податку, рівень інвестиційної привабливості та на скорочення рівня легального виробництва і розвиток контрабанди. Тому, основною стратегією реформування законодавства з акцизного податку з метою підвищення ефективності адміністрування є поступове наближення ставок акцизного податку та гармонізація їхніх структур, з урахуванням національних інтересів, до ставок ЄС, зокрема на тютюнові вироби, нафтопродукти, спирт та алкогольні напої тощо.

Згідно з європейським законодавством, кожна держава – член ЄС має ввести загальну мінімальну ставку акцизного податку, яка складатиме не менше 57% роздрібною ціни найбільш популярної цінової категорії. Загальна мінімальна ставка акцизного податку має становити не менше 64 євро на 1 000 сигарет. На сьогодні ставка акцизного збору разом з ПДВ для сигарет з фільтром в Україні у відносному вимірі менше 50%, а у грошовому вимірі менше, ніж у ЄС – близько 10 євро [10].

На ефективність адміністрування акцизного податку в європейських країнах значну роль здійснюють принципи оподаткування. Так загальні принципи оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв та тютюнових виробів в країнах Європейського союзу наведені на рис. 3.3.

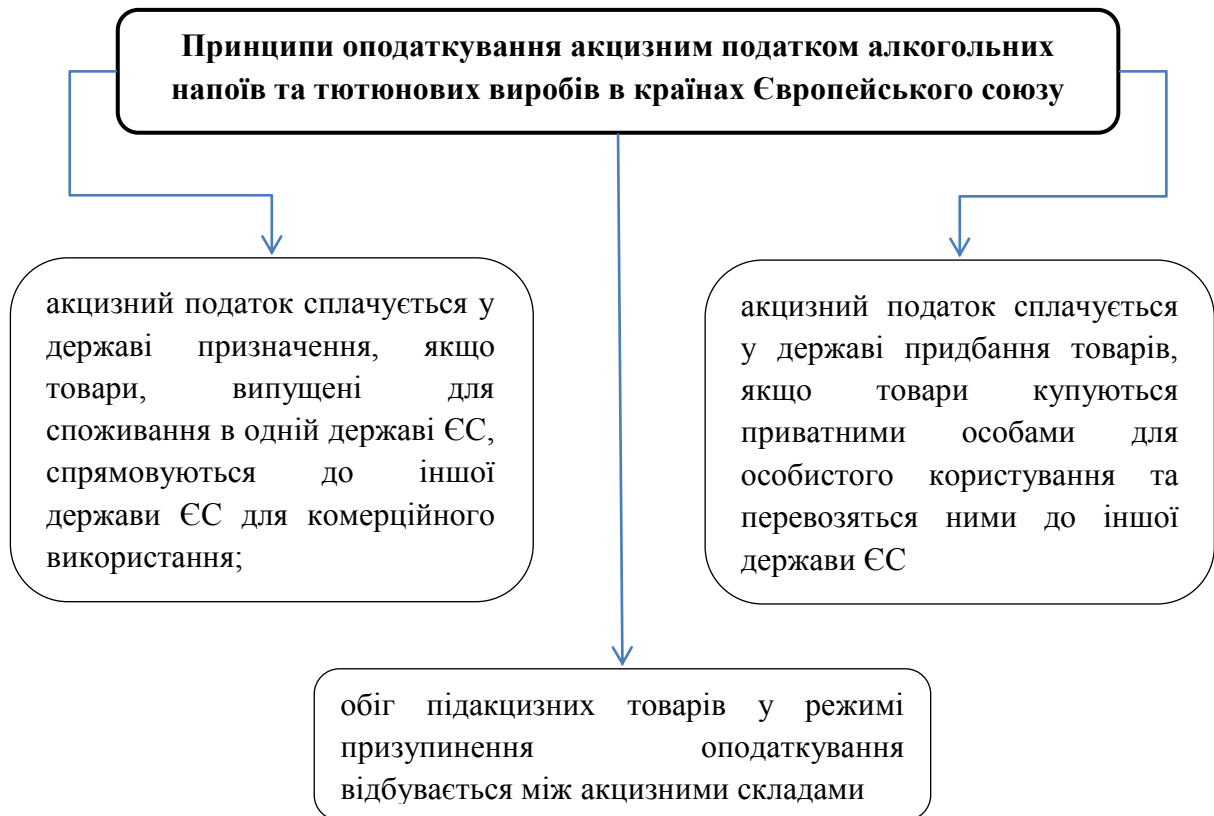


Рис. 3.3 Принципи оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв та тютюнових виробів в країнах Європейського союзу*

*Джерело: складено на основі [20].

В Україні існують дещо інші принципи оподаткування акцизним податком підакцизних товарів, ніж у країнах Європейського Союзу, де платниками акцизного податку є суб'єкти, що реалізують підакцизні товари безпосередньо споживачам. Платниками акцизного податку в Україні є виробники та імпортери підакцизних товарів, і сума акцизу включається до вартості товару ще до початку його обігу в оптовій та роздрібній торгівлі.

Акцизи на паливо та нафтопродукти сприймаються групою підакцизних товарів, що мають теж досить високу фіскальну спрямованість, а також цільове призначення – у країнах ЄС кошти від їх сплати використовуються для підтримання у належному стані доріг. В Україні як відомо також планувалась також спрямовувати такий податок для аналогічних цілей. Саме з цією метою податок з власників транспортних засобів був скасований, а його фіскальну роль мав змінити акциз, що включений в ціну бензину. Кошти отримані від

сплати такого податку повинні спрямовуватись на ремонт доріг. Однак, ситуація яка склалась в 2013 році призвела до значних дисбалансів, адже ціна на пальне суттєво підвищилась у декілька разів за рахунок податку, а стан доріг дуже лише погіршився.

Зауважу, що у Директивах Ради ЄС 92/83/ЄЕС та 92/84/ЄЕС поділяють на окремі види алкогольних напоїв: пиво, вино, міцні напої, промисловий спирт і встановлюються мінімальні ставки для кожного з них [15]. Акцизний податок виражається у фіксованій сумі в євро на кількість алкогольного напою. Ставки податку змінюються залежно від виду алкогольного напою і є мінімальними. Окремі держави-члени ЄС можуть встановлювати вищі ставки, виходячи з власних потреб. Вказане свідчить, що хоча й встановлено мінімальні ставки на алкогольні напої, наявність великої кількості винятків означає, що на практиці ставки акцизного податку в країнах ЄС сьогодні лише перебувають на шляху гармонізації [10].

Проаналізую практику акцизного оподаткування у Німеччині де акциз є одним з видів податку і нараховується на товари, вироблені всередині країни (на відміну від митних зборів, стягується на товари з за межами країни). Типовими прикладами акцизів в Німеччині є акцизи на бензин, тютюн і алкоголь. Споживач також побічно платить акциз, тому що він входить в остаточній продажній ціні продукту [81].

Мінімальний розмір акцизного податку в країнах ЄС становить 45 євро за гектолітр продукту відповідно до стаття 17 Директиви 92/83/ЄЕС [15]. У Німеччині це ставка 153 євро за гектолітр продукту (за видами продукції з алкоголем з 15 % до 22 % об.) та 136 євро за гектолітр продукту (за видами продукції з алкоголем до 15% об. За етиловий спирт мінімальна ставка акцизного податку доволі значна і становить 550 EUR або 1000 євро за гектолітр чистого спирту (стаття 20 Директиви 92/83/ЄЕС). У Німеччині ці ставки ще вищі та становлять 1303 євро за гектолітр чистого спирту , знижена ставка 730 євро за гектолітр [15].

Система адміністрування акцизного податку в країнах ЄС постійно змінюється й удосконалюється. Однією з найважливіших і найвагоміших змін, що відбулися в системі адміністрування це посилення контролю за виробництвом та реалізацією підакцизної продукції. Окрім того, в структурі податків європейських країн останнім часом відзначають зменшення відносної частки надходжень від специфічного акцизного оподаткування при зростанні їх абсолютних сум через збільшення обсягу товарообороту.

З метою запобігання шахрайству та полегшення руху основних груп підакцизних товарів між податковими юрисдикціями шляхом усунення існуючих перешкод у 2003 році було законодавчо оформлено проект створення системи контролю за рухом підакцизних товарів (Excise Movement and Control System) відповідно до Рішення Європейського парламенту і Ради ЄС 1152/2003/ЄС від 16.06.2003 р. щодо комп'ютеризації руху та нагляду за підакцизними товарами. Таким чином, одним із шляхів удосконалення контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, повноти нарахування і сплати з них акцизного податку є запровадження системи акцизних складів, з наданням усіх ознак, які притаманні їм у країнах ЄС, розробка ефективної електронної системи нагляду за підакцизними товарами, а також перехід від територіального до фіскального принципу їх існування [6, с. 17].

Сьогодні традиційні акцизи на алкогольні напої та тютюнові вироби в середньому по країнах Європейського Союзу приносять до третини надходжень від специфічних акцизів, хоча стягнення таких акцизів у кожній країні має свої особливості. Так, найбільші ставки встановлені на міцні алкогольні напої. Однак в Італії, Люксембурзі, Греції, Австрії та Португалії більше уваги приділяється оподаткуванню тютюнових виробів [86]. Одночасно з традиційними акцизами суттєву роль у формуванні надходжень від специфічних акцизів відіграють акцизи на енергетику – їх фіскальне значення у

Великобританії складає 54% від загальних надходжень податку, Німеччині – 69% Франції – 71%

Акцизна політика має втілювати розумний баланс, з урахуванням орієнтації нашої зовнішньої політики та ситуації на ринках країн-сусідів. Інша справа, що ці питання необхідно вирішувати поетапно, з урахуванням внутрішніх особливостей, а не бездумно копіювати чужий досвід. У будь-якому випадку, тільки змішана система дасть змогу інтегруватися в Європу і паралельно з цим убезпечитись від напливу на ринок іноземних, зокрема російських марок – така перспектива загрожує нам через неузгодженість і відмінності в акцизній політиці наших держав [20].

Система оподаткування акцизним податком має бути диференційована в декількох напрямках: сприяння зменшенню споживання продуктів, які несуть шкоду здоров'ю, та вилучення надприбутку на окремі високорентабельні товари, залежно від споживчих якостей та попиту на них.

Відповідно до світової практики акцизний податок повинен стягуватися в момент випуску товару на ринок. При цьому “випуск на ринок” означає наступне:

- переміщення підакцизної продукції;
- зберігання підакцизної продукції без дозволу про відстрочення сплати податку, якщо обов'язок по сплаті акцизного податку не було реалізовано відповідно до положень чинного законодавства Держав-членів ЄС та законодавства Європейського співтовариства;
- виготовлення підакцизної продукції;
- імпортування підакцизної продукції [84].

Моментом випуску на ринок вважається: час отримання підакцизної продукції одержувачем товару; час отримання підакцизної продукції одержувачем товару; час отримання підакцизної продукції на місці прибуття.

Обов'язок зі сплати акцизного податку покладається на наступних суб'єктів:

- ✓ особа, яка здійснює доставку підакцизних товарів з дозволом про відстрочення сплати податку;
- ✓ особа, яка є власником складу, що володіє спеціальним дозволом, відправником товару, що має дозвіл або будь-якою іншою особою, що займається реалізацією підакцизних товарів або особою, від чийого імені підакцизні товари реалізуються з дозволом про відстрочку сплати акцизного податку, а у разі незаконної відправки з податкового складу, будь-якою особою, пов'язаною з вищевказаною відправкою;
- ✓ особа, діяльність якої пов'язана із зберіганням підакцизних товарів;
- ✓ особа, що виготовляє підакцизні товари; особа, яка імпортує підакцизні товари або особа, від чийого імені підакцизні товари імпортуються.

Якщо обов'язок по сплаті акцизного податку на один і той же об'єкт оподаткування лежить відразу на декількох платників податків, то вони повинні виконувати зазначений обов'язок солідарно.

Доволі цікавою є практика надання пільг зі сплати акцизного податку в країнах Євросоюзу. Підакцизні товари звільняються від сплати акцизного податку, якщо вони призначаються для використання: в сфері дипломатичних чи консульських відносин; міжнародними організаціями; збройними силами держави; британськими збройними силами, що розміщені на Кіпрі; у рамках угоди, укладеної з третіми країнами чи міжнародними організаціями [86].

Країни ЄС можуть також звільняти від сплати податку підакцизні товари, що поставляються магазинами безмитної торгівлі, які перевозяться в особистому багажі подорожуючими в треті країни морським або повітряним транспортом. Правила, що стосуються виробництва, переробки та зберігання підакцизних товарів визначається кожною країною ЄС самостійно.

Основною відмінністю вітчизняного законодавства, що регулює стягнення акцизного податку, є наявність галузевих пільг. В Україні основними

“споживачами” пільг з акцизного податку є автомобілебудування та виноробна промисловість. Такі норми не відповідають вимогам і принципам системи ГАТТ/СОТ та суперечать зобов’язанням за Угодою про партнерство і співробітництво між Україною та ЄС. Крім того, на відміну від країн ЄС, в Україні основною пільгою зі сплати акцизного податку є звільнення від оподаткування окремих видів товарів або операцій. У країнах ЄС окрім згаданих основною пільгою залишається застосування знижених ставок податку, причому знижені ставки акцизного податку не можуть бути нижчими 50 % від стандартної національної ставки акцизу.

Акцизні податки на підакцизні товари, придбані приватною особою для особистих цілей, а також перевезені з території однієї Держави-члена ЄС на територію іншої за бажанням цієї особи, повинні стягуватися тільки на території держави, в якій вони були придбані [84].

Щоб визначити, що зазначені підакцизні товари призначені для особистих цілей, Держави-члени ЄС повинні, принаймні, взяти до уваги наступне: комерційний статус власника підакцизного товару та мету придбання; місце знаходження підакцизних товарів та, у випадку доцільності, вид транспорту, що використовується для перевезення даних товарів; будь-який документ, що відноситься до підакцизних товарів; сутність підакцизних товарів; кількість підакцизних товарів.

Якщо підакцизні товари, призначені для споживання в країні ЄС, зберігаються в комерційних цілях в іншій країні ЄС, на ці товари встановлюється акцизний податок у цій країні. Акцизи, які сплачуються в першій країні ЄС, можуть бути відшкодовані. У разі дистанційної торгівлі з однієї країни ЄС в іншу, продавець або його агент по винні платити акциз в країні ЄС де знаходиться отримувач товару. Країни ЄС можуть вимагати, щоб підакцизні товари мали податкове маркування або національне ідентифікаційне маркування [24].

Директивою 2008/118/ЕС була скасована Директива 92/12/ЕС 1 квітня 2010 року. Розділ VI ПКУ врегульовує відносини з приводу справляння акцизного податку в Україні.

З огляду на проведений аналіз зарубіжного досвіду оподаткування акцизним податком, на мою думку, доцільно розширити перелік операції, що є об'єктом оподаткування акцизним податком. Зокрема до таких пропонуємо віднести операції з придбання товарів споживання, які є товарами преміум-класу або є шкідливими для здоров'я. Це б дозволило не лише збільшити доходи бюджетів, а здійснити певний позитивний стимулюючий вплив, зокрема обмеження вживання шкідливих продуктів харчування.

При цьому, основними кроками на шляху вдосконалення механізму справляння акцизного податку повинні бути:

- забезпечення стабільності ставок цього платежу протягом тривалого періоду (як мінімум – 1-2 років);
- підвищення рівня захисту від підробок акцизних марок на алкогольні і тютюнові вироби;
- розширення прав та підвищення рівня відповідальності працівників контролюючих органів, задіяних у сфері контролю за виробництвом і обігом підакцизних товарів;
- суттєве збільшення переліку підакцизних товарів за рахунок ювелірних виробів, дорогих імпорتنих автомобілів та інших предметів розкоші [20].

Здійснивши короткий аналіз світового досвіду оподаткування акцизним податком відзначу, Україна має порівнювати та враховувати досвід країн світу в адмініструванні акцизного податку, з метою підвищення дохідності бюджету, пришвидшення ринкових соціально-економічних трансформацій, і таким чином покращити добробут всіх і кожного, тобто суспільства в цілому.

Потрібно неухильно відводити ключову роль державі як у встановленні акцизних ставок, так і у формуванні переліку підакцизних товарів, контролі за сплатою податку. Незважаючи на зниження ролі специфічних акцизів

порівняно з універсальними, вони ще довго будуть застосовуватись у податкових системах країн світу, оскільки виконують не лише основну функцію податків – фіскальну, а й, за допомогою правильного використання державою важелів управління акцизним податком, можна досягти позитивного регулюючого ефекту – зростання ефективності виробництва, підвищення якості виробленої продукції.

3.3 Охорона праці в роботі контролюючих органів в сфері оподаткування

Внаслідок світової фінансової кризи 2008-2009 років погіршився фінансовий стан та виробничий потенціал підприємств, цілих галузей економіки, регіонів та держави в цілому, що призвело насамперед до погіршення стану безпеки, гігієни праці та виробничого середовища, невиконання запобіжних заходів з охорони праці, зокрема через відсутність фінансування та ослаблення механізму державного регулювання у сфері охорони праці тощо.

У зв'язку із зміною соціально-економічних відносин значно ускладнюється управління охороною праці традиційними методами, що потребує переведення його на якісно новий рівень, докорінного реформування системи забезпечення безпеки та гігієни праці, формування принципово нового підходу до вирішення питань з охорони праці та промислової безпеки в країні з урахуванням реальних соціально-економічних процесів, у тому числі змін у системі організації державного нагляду(контролю) у сфері господарської діяльності, активної участі сторін соціального діалогу у вирішенні питань з охорони праці тощо [13, с. 6].

Таким чином, сучасний стан охорони праці потребує вжиття заходів загальнодержавного рівня, оскільки стосується практично усіх видів економічної діяльності та охоплює весь виробничий потенціал країни.

Зокрема в податкових органах передбачено створення служби охорони праці до завдань якої належить:

- опрацювання ефективної системи управління охороною праці, сприяння вдосконаленню діяльності з питань охорони праці кожного структурного підрозділу і кожного працівника відповідного територіального органу, забезпечення фахової підтримки рішень з питань охорони праці керівника відповідного територіального органу Міндоходів;

- організація проведення профілактичних заходів, спрямованих на усунення шкідливих і небезпечних виробничих факторів, запобігання нещасним випадкам і професійним захворюванням на виробництві, іншим випадкам, що створюють небезпеку для життя або здоров'я працівників податкових органів;

- вивчення та сприяння впровадженню у роботу працівників податкових органів новітніх досягнень науки і техніки, прогресивних і небезпечних технологій, сучасних засобів колективного та індивідуального захисту (у разі наявності шкідливих чи небезпечних факторів виробничого середовища).

- контроль за дотриманням працівниками вимог законодавства з питань охорони праці, розділу “Охорона праці” колективного договору, нормативних актів з охорони праці, дія яких поширюється на відповідний територіальний орган Міндоходів

Служба охорони праці в органах Міндоходів розробляти комплексні заходам для досягнення встановлених нормативів та підвищення існуючого рівня охорони праці, планів, програм поліпшення умов праці, запобігання виробничому травматизму, професійним захворюванням, надання структурним підрозділам Міндоходів організаційно-методичної допомоги у виконанні

запланованих заходів [50]. Окрім того вона зобов'язана проводити спільно з представниками структурних підрозділів і за участі представників відповідної профспілки перевірку стану дотримання працівниками контролюючих органів в сфері оподаткування вимог законодавства та нормативних актів з питань охорони праці.

В податкових органах служба охорони праці зобов'язана забезпечити структурні підрозділи нормативно-правовими актами та актами з питань охорони праці, що діють у межах відповідного територіального органу Міндоходів. В обов'язковому порядку необхідно здійснювати контроль за:

- вжиттям заходів, визначених програмами, планами та колективним договором і спрямованих на поліпшення стану безпеки, гігієни праці та виробничого середовища, усунення причин виникнення нещасних випадків та професійних захворювань;

- проведенням ідентифікації та декларуванням безпеки об'єктів підвищеної небезпеки для працівників Міндоходів;

- своєчасним проведенням необхідних випробувань і технічних оглядів устаткування яким стикаються працівники Міндоходів;

- організацією робочих місць працівників відповідно до вимог нормативно-правових актів з охорони праці;

- санітарно-гігієнічними і санітарно-побутовими умовами праці працівників згідно з вимогами нормативно-правових актів;

- своєчасним і правильним наданням працівникам пільг і компенсацій за важкі та шкідливі умови праці (у разі їх наявності), забезпеченням відповідних працівників лікувально-профілактичним харчуванням, молоком або рівноцінними йому харчовими продуктами відповідно до вимог законодавства та колективного договору [50];

- підтриманням у належному безпечному стані території дворів, зовнішніх прилеглих територій, внутрішніх доріг та пішохідних доріжок;

- організацією робочих місць працівників відповідно до вимог нормативно-правових актів з охорони праці;

- використанням цільових коштів, виділених на виконання комплексних заходів для досягнення встановлених нормативів та підвищення існуючого рівня охорони праці;

- організацією роботи жінок та інвалідів відповідно до вимог законодавства;

Проблеми у сфері охорони праці працівників контролюючих органів в сфері оподаткування можливо розв'язати шляхом:

- підвищення ефективності державного управління охороною праці, зокрема шляхом приведення нормативно-правової бази у сфері охорони праці у відповідність із сучасними вимогами та законодавством ЄС;

- удосконалення системи державного нагляду і громадського контролю за додержанням вимог законодавства з охорони праці, оптимізації діяльності структурних підрозділів з охорони праці у центральних та місцевих органах виконавчої влади, органах місцевого самоврядування;

- удосконалення державного управління охороною праці через реформування державних органів управління охороною праці;

- проведення моніторингу розроблення, впровадження та функціонування систем управління охороною праці на державному, галузевому та регіональному рівні, зокрема шляхом застосування принципів управління професійними та виробничими ризиками;

- дерегуляції підприємницької діяльності шляхом спрощення дозвільної системи у сфері охорони праці та запровадження декларативного принципу нагляду за станом охорони праці і промислової безпеки на підприємствах;

- розроблення та впровадження механізму економічного стимулювання роботодавців залежно від рівня безпеки, травматизму, професійної захворюваності та фактичного стану охорони праці на виробництві;

- підвищення відповідальності роботодавців за створення безпечних та здорових умов праці та своєчасність подання достовірної інформації про стан безпеки та охорони праці на підприємствах;

- удосконалення системи ведення обліку та аналізу даних про випадки травматизму на виробництві та професійних захворювань;
- удосконалення механізму виявлення фактів приховування випадків травматизму на виробництві та професійної захворюваності [31];
- розроблення та впровадження у діюче виробництво інноваційних технологій, нових видів засобів індивідуального та колективного захисту з використанням сучасних матеріалів, наукових досягнень у сфері охорони праці;
- відновлення та модернізації медичних служб на виробництві, у тому числі з важкими, шкідливими та небезпечними умовами праці, забезпечення розвитку системи медико-санітарної допомоги працівникам, розроблення та вдосконалення методів діагностики, профілактики і лікування професійних захворювань;
- розроблення державних вимог до системи навчання працівників, підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів з питань охорони праці [31];
- розроблення та впровадження сучасних технологій, новітніх методик навчання, галузевих стандартів освіти, видання навчальних програм, підручників, довідників, навчально-методичних та навчально-наочних посібників, електронних засобів навчання, призначених для вдосконалення системи підготовки працівників у сфері охорони праці, зокрема тих, що виконують роботи підвищеної небезпеки та роботи, де є потреба у професійному доборі;
- розроблення та впровадження моделі навчального семінару з питань охорони праці для суб'єктів господарювання малого та середнього бізнесу під час їх державної реєстрації;
- розширення системи інформаційного забезпечення громадськості з питань охорони праці;
- підвищення рівня культури безпеки праці шляхом пропагування безпеки праці та способів запобігання виникненню ризиків виробничого травматизму,

професійних захворювань та аварій на виробництві, формування відповідального ставлення працівників до особистої безпеки та безпеки оточуючих, а також до виробничого середовища та навколишнього природного середовища;

- підвищення рівня наукових і науково-технічних досліджень стану охорони праці, розв'язання проблем профілактики виробничого травматизму та професійних захворювань, координації науково-технічної діяльності у цій сфері та забезпечення впровадження в практику позитивних результатів такої діяльності;

- використання передового вітчизняного та зарубіжного досвіду з питань поліпшення умов і безпеки праці на основі міжнародного співробітництва.

Висновки до третього розділу

Сьогодні механізм справляння акцизного податку не є досконалим. Основні проблеми його функціонування пов'язані, насамперед, зі зростанням фіскальних можливостей та зменшенням регулюючого впливу цього платежу. Тому, нині настала пора суттєвого вдосконалення порядку нарахування і сплати акцизу шляхом посилення його регулюючих властивостей та розширення бази оподаткування. Намічених змін можливо досягнути декількома шляхами, серед яких: включення до групи підакцизних товарів акцизів на енергетику, які використовуються практично усіма членами Єврозони.

Розширення групи підакцизних товарів забезпечить зростання податкових надходжень до Державного бюджету України. Проте, необхідно провести чітку диференціацію ставок в межах цієї товарної групи, зокрема така диференціація має бути проведена в залежності від того кому подаються послуги із забезпечення енергетикою. Ставки мають бути меншими для фізичних осіб

(нульова ставка для соціально незахищених верств населення) та більш високими для юридичних осіб.

Вважаю за необхідне вивчення позитивного зарубіжного досвіду адміністрування акцизного податку та його подальша імплементація в наших умовах. Основними напрямками подальшого вдосконалення системи акцизного оподаткування в Україні вважаємо:

- вдосконалення системи контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів;
- запровадження єдиної автоматизованої електронної системи моніторингу за виробництвом та обігом підакцизних товарів зокрема спиртовмісних рідин з метою унеможливлення здійснення шахрайських дій;
- підвищення ефективності акцизних складів з врахуванням світового досвіду;
- створення системи ефективного контролю за зовнішньоекономічними операціями з підакцизною продукцією завдяки системі обміну інформацією між податковими та митними органами України.

ВИСНОВКИ

В процесі написання роботи здійснено загальний аналіз теоретико-практичних засад адміністрування акцизного податку в Україні. Розглянуто проблеми та перспективи акцизного оподаткування та в Україні.

В результаті проведеного дослідження можна виокремити окремі теоретичні висновки та зробити наступні пропозиції щодо вдосконалення механізму акцизного оподаткування в Україні:

1. Акцизний податок за формою оподаткування є непрямим, за економічним змістом об'єкта – є податком на споживання, за методом нарахування – окладний, його сплачують переважно юридичні особи. Суть акцизного податку полягає в тому, що ним обкладаються товари, котрі є суспільно-шкідливим або над рентабельними. Основним завданням побудови сучасної системи акцизного оподаткування є визначення балансу між виконанням акцизним податком фіскальної функції, яка проявляється в формуванні доходної частини бюджету, та регулюючої, адже саме акцизний податок є одним з найголовніших інструментів обмеження споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

2. Акцизний податок є одним із перших податків, які використовували практично усі країни світу. Перші згадки про існування даного податку пов'язують із існуванням Римської імперії де було використано податкові платежі у вигляді відсоткової надбавки до ціни товару. Існування акцизного податку забезпечувало доходи Української держави за часів Богдана Хмельницького. Сучасна система акцизного оподаткування в Україні бере свій початок в 1992 році після прийняття Декрету КабМіну України “Про акцизний збір”. З того часу система акцизного оподаткування зазнала суттєвих змін, проте, говорити про відповідність такої системи кращим світовим стандартам поки що не приходиться. Протягом останніх років в Україні суттєво зростають ставки акцизного податку, що призвело до підвищення його фіскальної ефективності зменшення обсягів споживання шкідливої продукції.

3. Прийняття Податкового кодексу України внесло суттєві корективи в механізм адміністрування акцизного податку. Окрім того, набрання чинності ПКУ призвело до уніфікації податкового законодавства, що позитивно вплинуло на діяльність платників податків та скорочення обсягів тіньового сектору через впровадження дієвих механізмів контролю у першу чергу за виробництвом та реалізацією тютюнових виробів та лікєро-горілчаної продукції. Незважаючи на це досі існують суперечності та неузгодженості між платниками даного податку та контролюючими органами в процесі справляння акцизного податку;

4. Фіскальна складова акцизного податку доволі суттєва в структурі доходів державного бюджету. Відзначимо, що надходження від адміністрування акцизного податку зростали до 2013 року, а саме в 2010 році контролюючим органам вдалося мобілізувати на 6,4 млрд. грн. більше аналогічного показника 2009 року [10]. Відбулось певне зростання й протягом 2011 року, а саме на 5,5 млрд. грн. Відзначимо приріст акцизного податку у 2012 році, який склав 4,1 млрд. грн. відносно 2011 року [12]. Впродовж 2013 року сума акцизного податку, що була сплачена до Державного бюджету України становила 35,2 млрд. грн., що на 2 млрд. грн. менше аніж за відповідний період 2012 року [13]. Питома вага акцизного податку в структурі податкових надходжень коливається в межах 12-16%. Відзначимо, що надходження акцизного податку з вироблених в Україні товарів суттєво перевищують аналогічні надходження із ввезених підакцизних товарів. Зокрема в 2011 році вони становили 25,2 млрд. грн. проти 7,8 млрд. грн. Аналогічною була ситуація і впродовж 2012-2013 років. Скорочення відзначається протягом 2013 року, що підтверджує вище наведені показники;

5. З огляду на те, що алкогольні напої і тютюнові вироби є товарами, що користуються постійним попитом у населення, та їх виробництво є високорентабельним, у механізмі акцизного оподаткування цих підакцизних товарів існують певні особливості, які формують систему контролю за їх виробництвом і реалізацією. Основні проблеми, які виникають сьогодні у

зв'язку з акцизом, пов'язані з порядком нарахування акцизу з використанням адвалерної ставки і з високими ставками податку, які змушують підприємців вести тіньові операції. При цьому має місце превалювання фіскальної функції акцизного податку над регулюючою та соціальною. Перші показники реалізації новацій Податкового кодексу в частині застосування акцизного податку засвідчили, що подальше реформування індивідуального акцизного оподаткування в Україні повинно здійснюватися виключно за умови одночасно удосконалення процедур державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, особливо це стосується тютюнових виробів та лікеро-горілчаної продукції, нафтопродуктів;

6. Важливою складовою адміністрування вважаємо здійснення ефективного податкового контролю. дослідження практики реалізації контролю за виробництвом та реалізацією алкогольної та тютюнової продукції дає підстави стверджувати, що функціонування акцизного податку потребує ретельно обґрунтованих загальнодержавних заходів. В першу чергу, це стосується контролю за виробництвом та імпортом підакцизних товарів, встановлення державної монополії на виробництво деяких із них, підвищення ефективності адміністрування акцизного податку. Діюча система контролю потребує якісних змін. На нашу думку, підвищення ефективності контролю за обігом та реалізацією підакцизної продукції дасть можливість не лише підвищити рівень бюджетних надходжень, а й позбавить ринок низькоякісної продукції. Підвищення якості тютюнових та лікеро-горілчаних виробів вважаємо актуальним завданням в контексті підписання угоди про Асоціацію з Європейським Союзом. Це дозволить розширити ринки, а українським виробникам збільшити обсяги експорту такої продукції;

7. На мою думку, вдосконалення механізму адміністрування акцизного податку є важливим аспектом вдосконалення податкової системи загалом. Зростання ефективності адміністрування даного податку дасть можливість забезпечити виконання ним як фіскальної так і регулюючої функції.

До основних напрямків вдосконалення адміністрування акцизного податку відношу:

- ✓ реалізацію виважених заходів із контролю за виробництвом та імпортом підакцизних товарів;
- ✓ поступове та стабільне зростання ставок акцизного податку;
- ✓ вдосконалення системи обліку платників акцизного податку;
- ✓ встановлення державної монополії на виробництво деяких із них,
- ✓ посилення відповідальності платників за ухилення від оподаткування;
- ✓ боротьба з фальшування марок акцизного податку;
- ✓ підвищення ефективності діяльності акцизних складів;
- ✓ детінізація виробництва та реалізації тютюнових та лікеро-горілчаних виробів;

Окрім вище наведених заходів, пропоную ініціювати внесення змін поетапного скасування пільгової акцизної ставки на спирт (за винятком ставки на спирт, що використовується для виробництва ліків), встановити вимоги про заборону протягом одного року виробництва алкоголю і тютюну на орендованих потужностях, розширення використання непрямих методів визначення суми податкового зобов'язання виробників спирту, алкоголю і тютюну з обов'язковим інформування контролюючих органів в сфері оподаткування виробниками сировини, обладнання, тари, етикеток і пробкових матеріалів про замовників і обсяги замовлення цієї продукції;

8. Імплементация позитивного зарубіжного досвіду адміністрування акцизного податку в найшвидшій перспективі. Зокрема, це гармонізація ставок акцизного податку з країнами ЄС, на тютюнові вироби, нафтопродукти, спирт та алкогольні напої. В Україні ставки на згадану підакцизну продукцію є суттєво нижчими, аніж в країнах ЄС. Звідси ми вважаємо, що приведення ставок акцизного податку до рівня країн Єврозони забезпечить наступне: зростання обсягів бюджетних надходжень; зменшення споживання суспільно небезпечної продукції (алкоголь, тютюнові вироби); унеможливить здійснення

контрабанди алкогольних та тютюнових виробів до країн Європи. Розглянути можливість включення до групи підакцизних товарів акцизи на енергетику, які використовуються практично усіма членами Єврозони. Розширення групи підакцизних товарів забезпечить зростання податкових надходжень до Державного бюджету України. Проте, необхідно провести чітку диференціацію ставок в межах цієї товарної групи, зокрема така диференціація має бути проведена в залежності від того кому подаються послуги із забезпечення енергетикою. Ставки мають бути меншими для фізичних осіб (нульова ставка для соціально незахищених верств населення) та більш високими для юридичних осіб;

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Анісімова Н.М. Правове регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв : автореферат дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Н.М. Анісімова; КМ України, Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К. – 2012. – 19 с.
2. Антология экономической классики / предисл.: И.А. Столяров. – М.: МП “ЭКОНОМ КЛЮЧ”, 1993. – 717 с.
3. Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури. – 2012. – 312 с.
4. Бездітко Ю.М. Співвідношення прямих і непрямих податків в податковій політиці України / Бездітко Ю.М. // Актуальні проблеми державного управління, педагогіки та психології. – 2010. – № 1(2). – С. 60–63.
5. Боровик П.М., Ладиженська В.О. Проблеми акцизного оподаткування в Україні / Боровик П.М. // Економічний вісник Донбасу. – 2011. – № 3 (25). – С. 103-107.
6. Брехов С.С. Напрями вдосконалення системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв / С.С. Брехов // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2013. – №1. – С.14-21.
7. Буланже М. Акцизная наклейка на зеленую злодейку // Налоговый вестник. – 1998. – № 8. – С. 14 – 17.
8. Буряковський В.В. Фіскальна ефективність акцизного збору / В.В. Буряковський, О.М. Грабчук // Вісник ДНУ. Економіка. –2008. –№ 1 (11), вип. 2. –С. 43-52.
9. Бусол О.Ю. Особливості державної політики правового регулювання виробництва і збуту підакцизних товарів та ефективність протидії злочинам у цій сфері // Боротьба з організованої злочинністю та корупцією : теорія і практика. – 2009. – № 21. – С. 182-191.
10. Гармонізація законодавства України з оподаткування акцизним збором алкогольних та тютюнових виробів, в контексті майбутньої Угоди про

асоціацію з Європейським Союзом. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.center.gov.ua.

11. Гусєва В.О. Особливості правового регулювання непрямих податків / В.О.Гусєва // Форум права. – 2008. – № 2. – С.86-89.

12. Данілов О.Д., Паєнтко Т.В. Проблеми справляння акцизного збору та шляхи їх усунення / О.Д. Данілов, Т.В. Паєнтко // Фінанси України. – 2011. – №5. – С.58-64.

13. Державне управління охороною праці: [Електронний ресурс]: Монографія / Ткачук К.Н., Зеркалов Д.В., Ткачук К.К., Мітюк Л.О., Полукаров Ю.О. – К.: “Основа”. – 2013. – 348 с.

14. Директива Ради 92/12/ЄЕС “Про загальні положення стосовно виробів (товарів), що підлягають акцизному збору, а також утримання, переміщення та контролю таких виробів” від 25 лютого 1992 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.

15. Директива Ради 92/83/ЄЕС “Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої” від 19 жовтня 1992 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.

16. Директива Ради 92/84/ЄЕС “Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої” від 19.10.1992 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.

17. Довгань А.С. Основні засади націоналізації алкогольно-тютюнового сектору економіки як шлях переосмислення ринкових відносин // Проблеми державного управління розвитком промислового потенціалу регіону. Збірник наукових праць Донецького державного університету управління. - Серія “Державне управління”. – 2010. – Том XI. – Випуск 151. – С. 121-128.

18. Електронний навчальний посібник “Реформування податкової системи в умовах впровадження Податкового кодексу України” <http://tc.ufeі.ukrsat.com/dkpkі/index.htm>.

19. [Жукевич О.М. Досвід оподаткування акцизним податком в Україні та країнах ЄС / О.М. Жукевич // \[Електронний ресурс\]. – Режим доступу:](#)

http://chtei-knteu.cv.ua/herald_ru/content/download/archive/2010/v2/NV-2010-V2_39.pdf.

20. Жукевич О.М. Трансформація акцизного оподаткування тютюнових виробів / О.М. Жукевич // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 1(59).–С. 258-260.

21. Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставок окремих податків” // Голос України. – № 249 від 28.12.2013.

22. Закон України від 19.12.1995 № 481 “Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів” зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/481/95-вр>.

23. Законопроект № 11197 зі змінами до Закону України “Про державне регулювання виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів”,

24. Звіт від Комісії Раді, Європейському Парламенту та Європейському економіко-соціальному комітету про ставки акцизного податку, що застосовуються до алкоголю та алкогольних напоїв. Висновок Європейського Економіко-соціального комітету. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.sta.gov.ua.

25. Звіт про виконання державного бюджету за 2009 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147457>.

26. Звіт про виконання державного бюджету за 2010 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147453>.

27. Звіт про виконання державного бюджету за 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

28. Звіт про виконання державного бюджету за 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

29. Звіт про виконання державного бюджету за 2013 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

30. Звіт про періодичне відстеження результативності наказу ДПА України від 30.05.2006 № 302 “Про затвердження Змін до форм звітів № 1-РС “Звіт про обсяги виробництва та реалізації спирту”, № 2-РС “Звіт про обсяги виробництва та реалізації алкогольних напоїв” та № 3-РС “Звіт про обсяги виробництва та реалізації тютюнових виробів”, від 16.06.2006 за № 719/12593 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/zviti-pro-vidstejennya-rezu/2014-rik/63178.htm.l>.

31. Зеркалов Д. В. Безпека праці [Електронний ресурс]: Монографія/ Д. В. Зеркалов. – Електрон. дані. – К. : Основа, 2012. – 1 електрон. опт. диск(CD-ROM); 12 см. – Систем. вимоги: Pentium; 512 Mb RAM; Windows 98/2000/XP; Acrobat Reader 7.0. – Назва з тит. екрана.

32. Іванов Ю. Б. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: монографія / Ю. Б. Іванов. – Х.: ІНЖЕК. – 2007. – 448 с

33. Іванченко А.В. Становлення та розвиток акцизного оподаткування в Україні. // Вісник університету ДПС України. – 2005. – № 2. – С. 13 – 17.

34. Кодекс України про адміністративні правопорушення році від 07.12.1984 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/80732-10>.

35. Комарницька Л. І. Проблеми акцизного оподаткування в Україні та способи їх вирішення / Л.І. Комарницька // Економічні підсумки 2012 року наук.-практ. конф., 14-15 грудня 2012 року. – Дніпропетровськ, 2012. ч.3. – 116 с.

36. Контроль над тютюном в Україні. Другий Національний звіт. – К.: МОЗ України, ДУ “Український інститут стратегічних досліджень МОЗ України”. – 2014. – 128 с.

37. Коротун В.І. Державне регулювання ринку підакцизних товарів в

умовах дії Податкового кодексу України / В.І. Коротун // Вісник Донец. нац. ун-ту, сер. В: економіка і право. – 2011. – Вип. 2. – С. 104-108.

38. Крисоватий А.І. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації / А.І. Крисоватий, Т.Л. Томнюк. – Тернопіль: ВЦП, “Економічна думка ТНЕУ”. – 2012. – 212 с.

39. Лескова А. Акцизное обложение: ретроспективный взгляд // Финансы. – 2001. – № 4. – С. 22–25.

40. Луцик А.І. Проблематика та перспективи розвитку специфічного акцизного оподаткування в Україні / А.І. Луцик // Наукові записки Національного університету “Острозька академія”: серія “Економіка”, вип. 15. – 2010. – № 2 (41). – С. 37-44.

41. Макаренко В. В. Фіскальна ефективність акцизного оподаткування в Україні / В. В. Макаренко // ВІСНИК Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – 2012. – № 3 (55). – С. 305-310.

42. Макаренко В.В. Напрями вдосконалення адміністрування акцизного збору в Україні / В. В. Макаренко // Інноваційна економіка. – 2010. – № 2 (№16). – С. 252–256.

43. Макаренко В.В. Світовий досвід застосування індивідуальних акцизів та перспективи його використання в Україні / В.В. Макаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2010. – № 11. – С. 11-15.

44. Макаренко В.В., Коротун В.І. Акцизний збір в регулюванні споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів / В.В. Макаренко, В.І. Коротун // Таврійський науковий вісник. – 2009. – № 67. – С. 322-328.

45. Мамаев И.В. Акцизы в системе правового регулирования операций со спиртом, спиртосодержащей и алкогольной продукцией : дис. ... канд. юрид. наук / И.В. Мамаев. – М., 2006. – 180 с.

46. Мінімальні ціни на роздрібну тютюнову продукцію – офіційне видання ДПС України. – Вісник ДПС України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/attentions/id/180>.

47. Міністерство доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua>.
48. Наказ ДПС України від 30.11.12 № 1089 “Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації про забезпечення правомірного декларування максимальних роздрібних цін на підакцизні товари (продукцію) та дотримання суб’єктами господарювання норм Податкового кодексу України” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/3352-1089.html>.
49. Наказ Міндоходів України від 19.07.2013 №288 “Про затвердження форм звітності з особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами та порядку їх заповнення” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/aktsizniy-podatok/normativno-pravovi-akti/62807.html>.
50. Наказ Міністерства доходів і зборів України від 02.08.2013 року № 332 “Про затвердження Положення про службу охорони праці Міністерства доходів України” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/>
51. Нечай Н. Нариси з історії оподаткування. – К.: “Вісник податкової служби України”. – 2002. – 122 с.
52. Олійник О.В. Податкова система : навч. посіб. / О.В. Олійник, І.В. Філон. – К.: Центр навчальної літератури. – 2006. – 160 с.
53. Онищенко В.А. Податковий контроль (основи організації) [монографія] / В.А. Онищенко. – К.: Ред. журн. “Вісник податкової служби України”. – 2009. – 432 с.
54. Опарін В.М. Аналіз переміщення тягаря акцизів в умовах податкової системи України / В.М. Опарін, А.В. Іванченко // Фінанси України.– 2008. – № 4. – С. 77-87.
55. Охріменко С.О. Реформування акцизного оподаткування / С.О. Охріменко, Л.В. Голишевська // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/12_ENXлпXI_2011/Economics/3_82330.doc.htm.

56. Пислиця А.В. Фіскальна ефективність акцизів: система показників , фактори впливу /А.В. Пислиця // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону:Науковий збірник/ За ред. І.Г. Ткачук. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника. – 2008.– № 4. – Т. 2. – С. 101–110.

57. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

58. Постанова КМ України від 03.10.11 № 1064 “Деякі питання організації та проведення біржових аукціонів з продажу нафти сирової, газового конденсату власного видобутку і скрапленого газу” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1064-2011-п>.

59. Постанова КМ України від 20.10.2011 р. № 1068 “Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком, які видаються до отримання або ввезення на митну територію України нафтопродуктів з метою використання як сировини для виробництва у хімічній промисловості” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1068-2011-п>.

60. Постанова КМ України від 23.02.11 № 156 “Про затвердження переліку виробників спирту етилового денатурованого (спирту технічного) та щорічних квот на відвантаження такого спирту для потреб підприємств, що виробляють продукти органічного синтезу” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/aktsizniy-podatok/normativno-pravovi-akti/61790.html>.

61. Постанова КМ України від 27.12.10 №1068 “Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/yuridichnim-osobam/zakonodavstvoa/postanovi-km-ukraini/53838.html>.

62. Постанова КМ України від 27.12.10.№1260 “Про затвердження Порядку проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1260-2010-п>.

63. Похлебкин В.В. История водки. Отношение государства к водке в России и меры государственного регулирования винокуренного производства и торговли водкой (хронологический обзор) // www.gumer.ru

64. Проект наказу Міністерства доходів і зборів України “Про затвердження форм звітів щодо виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та інструкцій щодо їх заповнення” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/2013-rik/127220.html>.

65. Публічний звіт про діяльність Головного управління Міндоходів у Львівській області у 2013 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://lv.minrd.gov.ua/data/files/11062.pdf>.

66. Публічний звіт про діяльність Головного управління Міндоходів у Тернопільській області у 2013 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://tr.minrd.gov.ua/okremi-storinki/arhiv2/140101.html>.

67. Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика: монографія / Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Мярковський А.І. та ін., за заг. ред. М.Я. Азарова. – К.: Міністерство фінансів України. – 2011. – 656 с.

68. Седова Н.В. Эволюция перечня подакцизной продукции в Российской налоговой системе. // Вестник Финансовой академии. – 2001. – № 3. – С. 56 – 59.

69. Слободянюк Ю.Ю. Фіскальна ефективність акцизного податку / Ю. Ю. Слободянюк // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/slobodyanyuk-yu-yu-bohenko-o-s-fiskalna-efektivnist-aktsiznogo-podatku-v-ukrayini/>.

70. Соборное уложение 1649 года. Глава XXV. Указ о корчмах // www.mgy.ru/history_library/sobor_1649.

71. Соколовська А.М. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна та ін. – К. ДФІ, 2006. – 320 с.
72. Соскін О.І. Трансформація податкової системи в контексті формування сучасної економічної моделі України / О.І. Соскін // Економічний часопис – XXI. – 2010. – № 3–4. – С. 7–14.
73. Сусіденко В.Т. Сучасна сутність і архітектура податкового регулювання розвитку суспільства / В.Т. Сусіденко, А.О. Нікітішин // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – №1. – С. 234-242.
74. Україна в цифрах 2012 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://library.oseu.edu.ua/docs/Ukraine%20u%20cyfrah%202012.pdf>.
75. Фрадинський О.А. Еволюція акцизного оподаткування в Україні / О.А. Фрадинський // Вісн. Хмельницького національного університету. – 2009. – Вип. 1. – С. 112–116.
76. Хлебнікова І.І. Стан і умови акцизного оподаткування / І.І. Хлебнікова // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – №4 (106). – С.228-235.
77. Хлебнікова І.І. Фіскально-адміністративні технології управління акцизним податком / І.І. Хлебнікова // Вісник КНУТД. – 2013. – №5. – С. 159-164.
78. Циганов О.Г., Пающик І.І. Нові технології спеціального маркування акцизних марок // Сучасна спеціальна техніка. – 2009. – №2 (17). – С. 112–116.
79. Цимбал П.В. Податки Запорізької Січі. // Вісник університету ДПС України. – 2004. – № 3. – С. 40–45.
80. Excise Duties: Commission provides free on-line access to excise registration number (SEED on-Europe) / IP/06/1400. –Brussels, 16 October 2006. – P.101.
81. Excise duties in Germany [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.cfe-eutax.org/taxation/excise-duties/germany>.

82. Excise Duties: Commission provides free on-line access to excise registration number (SEED on-Europe) / IP/06/1400. – Brussels, 16 October 2006. – P.101.

83. Excise tax in the United States [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://en.wikipedia.org/wiki/Excise_tax_in_the_United_States.

84. Rob Preece Key controls in the administration of excise duties / Rob Preece //World Customs Journal [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://worldcustomsjournal.org/media/wcj/008/1/key_controls_in_the_administration_of_excise_duties.pdf.

85. Tobacco Excise Tax [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.ezv.admin.ch/zollinfo_firmen/04020/04256/04260/index.html?lang=en.

86. Taxations Trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway // Luxemburg: Office for Official Publication of the European Communities. – 2008. – p. 447.