

Заклекта-Берестовенко О.С.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри податків та фіскальної політики
Тернопільського національного економічного університету

Кізима А.Я.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри податків та фіскальної політики
Тернопільського національного економічного університету

ФІСКАЛЬНИЙ ТА РЕГУЛЮЮЧИЙ АСПЕКТИ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Здійснено оцінку фіскального значення акцизного податку в Україні. Досліджено окремі елементи акцизного податку та виявлено їх роль у регулюванні соціально-економічних процесів. Розглянуто проблеми адаптації національного податкового законодавства до законодавства ЄС в частині встановлення та використання специфічних акцизів. Окреслено пріоритетні напрями удосконалення акцизного оподаткування в Україні.

Ключові слова: специфічні акцизи, акцизний податок, підакцизні товари, ставки податку, податкові пільги, маркування підакцизної продукції, податкова гармонізація, регулюючий потенціал акцизного податку.

Заклекта-Берестовенко Е.С., Кизыма А.Я. ФИСКАЛЬНЫЕ И РЕГУЛИРУЮЩИЕ АСПЕКТЫ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УКРАИНЕ.

Осуществлена оценка фискального значения акцизного налога в Украине. Исследованы отдельные элементы акцизного налога и выявлена их роль в регулировании социально-экономических процессов. Рассмотрены проблемы адаптации национального налогового законодательства к законодательству ЕС в части установления и использования специфических акцизов. Определены

приоритетные направления совершенствования акцизного налогообложения в Украине.

Ключевые слова: специфические акцизы, акцизный налог, подакцизные товары, ставки налога, налоговые льготы, маркировка подакцизной продукции, налоговая гармонизация, регулирующий потенциал акцизного налога.

Zakleka-Berestovenko O.S., Kizyma A.J. THE FISCAL AND REGULATING ASPECTS OF THE EXCISE TAXATION IN UKRAINE.

The assessment of fiscal value of an excise tax in Ukraine is carried out. Separate elements of an excise tax are investigated and their role in regulation of social and economic processes is revealed. Problems of adaptation of the national tax law with the legislation of the EU regarding establishment and use of specific excises are considered. The priority directions of improvement of the excise taxation in Ukraine are defined.

Keywords: specific excises, the excise tax, excise goods, tax rates, tax privileges, marking of excisable production, tax harmonization regulating the potential of an excise tax.

Постановка проблеми. В умовах кризи особливого значення набувають проблеми реформування податкової системи України та окремих її складових у контексті забезпечення безперервного надходження фінансових ресурсів до бюджетів усіх рівнів.

Значний фіскальний потенціал акцизного податку, а також його роль у регулюванні процесів виробництва та споживання, обумовлюють необхідність пошуку шляхів удосконалення механізму його справляння.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремим теоретичним та методологічним аспектам акцизного оподаткування присвячені праці таких вітчизняних вчених як: А. Бережанського, Д. Боярчука, О. Бусол, О. Жукевич, Ю. Іванова, А. Крисоватого, П. Мельника, А. Соколовської, В. Суторміної, В. Федосова, О. Шитрі, І. Чугунова та ін. Разом з тим слід зауважити, що багато

теоретичних питань за даною проблемою ще не вирішені, знаходяться на етапі постановки і вимагають подальшого розв'язання та комплексного дослідження.

Постановка завдання. На основі теоретичного аналізу сутності та елементів акцизного податку в науковій роботі окреслено напрями активізації регулюючого потенціалу акцизного податку та зростання його фіскального значення в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Акцизний податок виступає важливим фінансовим інструментом регулювання економічних та соціальних процесів в державі, зокрема: обігу підакцизних товарів, рентабельності їх виробництва, обмеження обсягів споживання, перерозподілу доходів між різними верствами населення тощо. Варто зауважити, що в системі непрямого оподаткування специфічні акцизи доповнюють універсальні, а отже постає питання пошуку балансу між цими групами податків з точки зору їх фіскального та ринково-коригуючого значення. Крім того, за умов паралельного використання ПДВ та акцизного податку виникає проблема подвійного оподаткування.

Характерними рисами акцизного податку як специфічного акцизу є:

- значна фіскальна ефективність даного податку. Якщо порівнювати акцизний податок з ПДВ, варто відзначити значно вужчу базу оподаткування першого з них, однак, за рахунок значних обсягів продажу підакцизних товарів та відносно невеликої кількості їх виробників значно спрощується контроль за повнотою та своєчасністю надходження акцизного податку, а отже – скорочуються витрати на адміністрування;
- регулююче значення, що реалізується шляхом обмеження обсягів споживання соціально шкідливих та екологічно небезпечних товарів. До таких товарів належать: тютюнові вироби та алкогольні напої, енергетичні продукти, автотранспортні засоби тощо.

З точки зору фіскальної ролі, акцизний податок можна віднести до бюджетоутворюючих, оскільки його частка у податкових надходженнях Державного бюджету України становить майже одну восьму або 13,4 % у 2013

році (рис. 1). Протягом 2007-2013 рр. динаміка частки даного податку не мала стійкої зростаючої або спадної тенденції. З 2007 до 2010 року даний показник зріс з 9,0 до 16,6 % (в 1,8 рази), що, в першу чергу, було пов'язано із суттєвим зростанням ставок акцизного податку у 2009 році. У 2011 році частка акцизного податку скоротилася до 12,6 %, хоча абсолютний показник його обсягів зріс на 5,39 млрд. грн. відносно попереднього року. Таке скорочення питомої ваги акцизного податку пояснюється тим, що темпи його приросту у 2011 році відносно 2010 року були значно нижчими, аніж темпи приросту податкових надходжень (1,2 та 1,6 рази відповідно). З 2011 року позитивна динаміка частки акцизного податку відновилася. У товарній структурі акцизного податку найбільшу частку займають надходження від тютюну та тютюнових виробів – 46 % у 2013 році. Для порівняння, у 2007 році даний показник становив 15,6 %

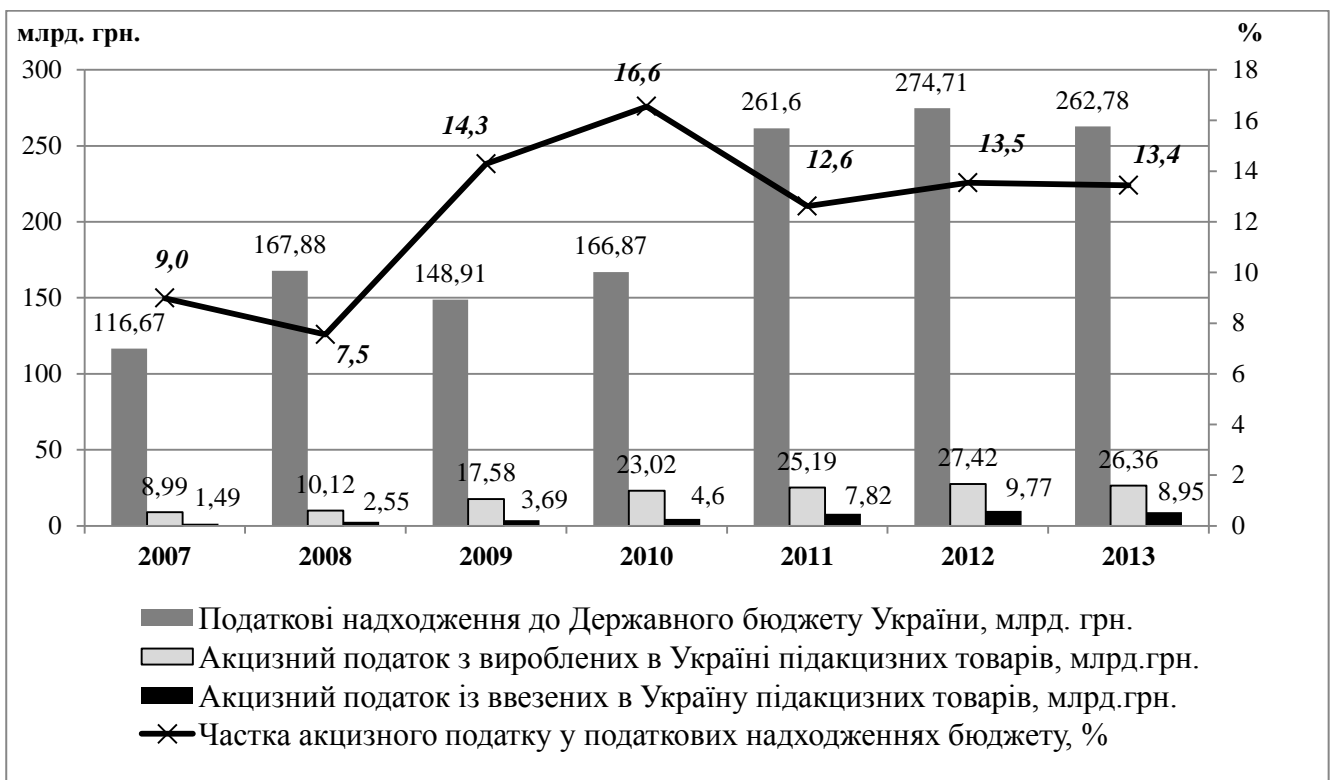


Рис. 1. Динаміка обсягів та структури акцизного податку в Україні впродовж 2007-2013 рр.¹

¹ Складено автором за [1].

Варто також зауважити, що надходження акцизного податку мають регіональні особливості, що пов'язано із концентрацією виробників та

імпортерів підакцизних товарів у ряді адміністративно-територіальних одиниць. Наприклад, понад 75 % надходжень податку із вітчизняних товарів сплачують підприємства, які здійснюють діяльність у Полтавській, Черкаській, Чернігівській, Харківській областях та м. Києві [2, с. 63].

До елементів податкового регулювання акцизного оподаткування можна віднести наступні: визначення складу платників податків; встановлення переліку підакцизних товарів; вибір видів та розмірів ставок податку; вибір критеріїв застосування та встановлення переліку податкових пільг; порядок сплати акцизного податку; маркування підакцизних товарів.

Згідно підходів більшості вітчизняних та зарубіжних вчених, оптимальними об'єктами акцизного оподаткування вважаються товари, які породжують негативні зовнішні ефекти (алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, паливо тощо). Необхідність скорочення або ж часткового усунення їх негативного впливу на життя та здоров'я населення, а також на навколишнє природне середовище обумовлює запровадження специфічних акцизів як інструментів податкового регулювання процесів виробництва та споживання таких товарів.

Розмір акцизного податку визначається його ставкою, яка може встановлюватися у відсотках до вартості товару (адвалорна) або у грошовому виразі на одиницю товару (специфічна). Як адвалорні так і специфічні ставки мають свої вади та переваги. Перевагою адвалерних ставок є забезпечення сталих надходжень до бюджету держави незалежно від рівня інфляції, тобто у механізмі їх застосування переважає фіскальна складова. Їх недоліком є слабкий регулюючий потенціал, а саме: 1) адвалорні ставки стимулюють суб'єктів господарювання до виробництва низькоякісної підакцизної продукції з метою здешевлення товару та мінімізації податкового зобов'язання з акцизного податку; 2) вони негативно впливають на структуру споживання підакцизних товарів, мотивуючи споживача відмовитися від якісної продукції на користь більш дешевих, але неякісних товарів. Специфічні ставки, в свою чергу, мають більший регулюючий потенціал, оскільки не створюють стимулів

до зниження якості продукції, а також – обмежують споживання окремих товарів та стимулюють процес компенсації негативних зовнішніх ефектів. Проте, в умовах швидких темпів інфляції специфічні ставки потребують постійного перегляду та коригування, аби держава не зазнавала фіскальних втрат через знецінення бази оподаткування.

Згідно чинного законодавства в Україні практично до усіх груп підакцизних товарів застосовуються специфічні ставки акцизного податку. Виключенням є лише тютюнові вироби, які оподатковуються за адвалорною та специфічною ставками разом. Одночасне застосування і відсоткової і «твердої» ставок податку саме до тютюнових виробів пов'язано з тим, що, з одного боку, попит на дану товарну групу є мало еластичним, а отже розміри надходжень акцизу від тютюнових виробів є достатньо значними та несуттєво реагують на зміну товарних цін. З іншого боку, дані товари відносяться до категорії шкідливих та небезпечних для життя і здоров'я населення, а тому, виникає гостра необхідність державного регулювання обсягів їх виробництва та споживання. Крім того, для тютюнових виробів встановлено мінімальне акцизне зобов'язання, яке призначене для забезпечення гарантованої сплати фіксованої суми податку незалежно від роздрібної ціни товару. Це дозволяє запобігти поширенню дешевих цигарок та реалізувати окремі завдання політики охорони здоров'я в Україні. У січні 2010 року 24 країни-члени Європейського Союзу впровадили мінімальний акцизний збір, серед яких: Німеччина, Греція, Італія, Нідерланди, Польща, Іспанія, Швеція та ін. [3].

Отже, специфічні або змішані ставки застосовуються переважно з регулюючою метою для обмеження виробництва і споживання суспільно небезпечних та шкідливих товарів, а адвалерні – до товарів, акцизне оподаткування яких підпорядковане переважно перерозподільчим цілям.

Акцизний податок у ринкових умовах виступає ціноутворюючим елементом, а отже впливає на купівельну спроможність населення та суспільний добробут. Тому, при виборі виду ставки акцизного податку та її розміру варто враховувати інтереси як держави так і покупців та продавців.

Вплив акцизного податку на обсяги реалізації підакцизних товарів, а також на розподіл податкового тягаря між виробниками і споживачами залежить від еластичності попиту і пропозиції на окремі товари [4, с. 86]. Так, підвищення ставок специфічних акцизів призведе до зростання податкових надходжень тільки у випадку застосування таких ставок до товарів нееластичного попиту, до яких належать бензин, нафта, газ, дешеві тютюнові вироби та ін. У той же час, збільшення ставки податку на еластичні за ціною підакцизні товари (вина, автомобілі, пиво) може негативно позначитися на рівні попиту, пропозиції та обсягах податкових надходжень до державного бюджету.

Актуальними на сьогодні залишаються питання адаптації національного податкового законодавства до законодавства Європейського Союзу в частині встановлення та використання специфічних акцизів. У межах ЄС гармонізовано справляння акцизних зборів із наступних груп товарів: тютюнових виробів, спирту та алкогольних напоїв, нафтопродуктів та енергопродуктів. Варто зауважити, що акцизний податок є менш гармонізованим, аніж ПДВ. Згідно законодавства ЄС [5] країнами-учасницями можуть застосовуватися і інші (негармонізовані) специфічні та універсальні акцизи, а також, можуть справлятися акцизні збори з товарів, які не входять до гармонізованої номенклатури.

Проблема наближення нормативно-правового підґрунтя вітчизняного акцизного оподаткування до стандартів Європейського Союзу, перш за все, полягає у дилемі визначення оптимального розміру ставки податку на окремі групи підакцизних товарів. Зауважимо, що підвищення акцизів є ефективним інструментом наповнення бюджету та зниження рівня виробництва і споживання суспільно небезпечних товарів.

Незважаючи на постійний перегляд ставок акцизного податку та їх динамічне зростання в Україні, їх розмір так і не досягнув середнього європейського рівня. Навіть після зростання ставок акцизного податку у тринадцять разів мінімальна його сума залишається у чотири рази нижчою ніж у країнах ЄС (16 євро та 64 євро відповідно) [6]. Особливо суперечливою є

необхідність подальшого зростання ставок податку на тютюнові вироби, оскільки попит на них є практично нееластичним, що, за умови збільшення розміру податку, створює передумови стрімкого розвитку контрабанди таких товарів та контрафакту тютюну.

Несвоєчасність та необґрунтованість подальшого підвищення розмірів акцизного податку в Україні та їх доведення до середньоєвропейського рівня пояснюється непорівнянністю доходів населення в нашій державі та європейських країнах. Так, навіть за існуючих ставок аналізованого податку доступність якісної тютюнової продукції на вітчизняному ринку суттєво нижча, аніж у країнах ЄС, тому, вважаємо що подальше підвищення ставок створить сприятливі умови для розвитку нелегального ринку тютюну.

Окрім вибору оптимального рівня ставок акцизного податку важливим елементом державного регулювання споживання товарів із негативними зовнішніми ефектами є податкові пільги. Як свідчить аналіз системи пільг з акцизного податку в країнах-членах ЄС вона спрямована на стимулювання споживання менш шкідливих для здоров'я населення та навколишнього природного середовища товарів, а також меншої кількості вичерпних та невідновлюваних природних ресурсів. Найбільша кількість пільг надається у системі акцизного оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії, що є наслідком універсального характеру цих товарів та їх впливу на рівень цін.

Вищезазначене також пояснюється необхідністю зменшення енергоємності ВВП, що виступає важливим фактором підвищення конкурентоспроможності національної економіки та забезпечення її сталого розвитку. Крім того, в умовах зовнішньої енергетичної залежності, що є актуальним для багатьох країн, рівень споживання енергопродуктів визначає рівень економічної безпеки держави [7, с. 331]. У країнах-членах Європейського Союзу податкові пільги з акцизного податку, які мають виражене екологічне та природоохоронне спрямування, надаються виробникам електроенергії, що генерується із енергії вітру, сонця, геотермальних джерел та ін. Ряд пільг мають галузеве призначення та найчастіше спрямовуються на

підтримку сільського господарства, яке в сучасних умовах не здатне повноцінно конкурувати з іншими видами економічної діяльності.

Система пільгових режимів оподаткування алкогольних напоїв у ЄС є значно вужчою, аніж інших видів підакцизних товарів (палива, енергії тощо). Пільги з акцизного податку не розповсюджуються на споживання алкогольних напоїв населенням з огляду на негативні наслідки такого споживання, разом з тим, звільняються окремі товари зі вмістом алкоголю, які використовуються для виробництва лікарських засобів, оцту або як зразки для наукових досліджень.

В Україні податкові пільги із акцизного податку переважно стосуються товарів, що ввозяться на митну територію України. Щодо вітчизняних підакцизних товарів, звільняється від оподаткування акцизним податком реалізація легкових автомобілів для інвалідів, а також легкових автомобілів спеціального призначення. Така пільга має чітко виражене соціальне значення та є елементом соціальної політики держави. Окрім того, у Податковому кодексі України передбачено ряд положень, спрямованих на уникнення подвійного оподаткування окремих підакцизних товарів, що використовуються як сировина для виробництва інших підакцизних товарів.

Важливим елементом системи пільгового оподаткування, який наділений суттєвим регулюючим потенціалом, вважаємо диференціацію ставок акцизного податку в межах окремих товарних груп. Так, в Україні серед алкогольних напоїв за значно нижчими ставками оподатковуються найменш шкідливі з них, такі як вина виноградні натуральні. Диференціація ставок важких дистилятів спрямована на покращення екологічного стану довкілля шляхом стимулювання виробників до використання тих їх видів, що мають мінімальний вміст сірки. На нашу думку, перелік пільг з акцизного податку в Україні є недостатньо продуманим, має слабе регулююче значення в частині стимулювання змін у структурі споживання та використовується як інструмент впливу виключно на виробників, а не на споживачів підакцизних товарів.

Для захисту життя і здоров'я населення від негативного впливу споживання неякісних підакцизних товарів в Україні реалізується державна політика у сферах ліцензування та маркування окремих видів підакцизної продукції. Відповідно до статті 11 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», алкогольні напої та тютюнові вироби, які виробляються в нашій державі та імпортуються в Україну, позначаються марками акцизного податку в порядку, визначеному чинним законодавством. Особливість контролю за обігом підакцизних товарів в Україні полягає у функціонуванні акцизних складів як на підприємствах - виробниках спирту так і – виробниках алкогольних напоїв.

На сьогодні, недостатня ефективність системи контролю за обігом алкогольних напоїв породжує низку соціально значимих проблем та суттєво послаблює регулююче значення акцизного податку. Основним недоліком адміністрування специфічного акцизу в частині контролю за обігом підакцизних товарів в нашій державі є його концентрація не на ланці розповсюдження підакцизної продукції, а на її виробництві. Для порівняння, у країнах ЄС податковим агентом зі сплати акцизного податку з алкогольних напоїв виступає особа, яка реалізує товар кінцевому споживачеві, а в Україні – підприємство-виробник. Також, у більшості європейських країн існує державна монополія на розподіл алкогольних напоїв, в Україні ж за державою закріплене виключне право лише на виробництво спирту етилового [8]. У окремих державах, таких як Болгарія, Норвегія, Туреччина та Македонія державна монополія розповсюджується одночасно і на виробництво, і на розповсюдження алкогольних виробів.

В нашій державі суттєвою проблемою є значний розмір сектору тіньового виробництва алкогольних напоїв, сировиною для якого, є необлікований спирт, що виготовляється на державних спиртових заводах та розливається на потужностях легально зареєстрованих виробників [9, с. 186]. Зазначене породжує необхідність подальшого удосконалення системи контролю за

виробництвом та обігом підакцизної продукції шляхом впровадження системи наскрізного моніторингу руху останньої. Важливим кроком у вирішенні зазначених проблем стало прийняття змін до Податкового кодексу України, згідно яких, починаючи із 2013 року акцизні склади повинні бути обов'язково обладнані витратомірами-лічильниками обсягів виробленого етилового спирту. Разом з тим, неврегульованими залишаються питання встановлення вимог до такого обладнання та ведення Єдиного державного реєстру його обліку [10, с. 17].

Висновки із проведеного дослідження. Підсумовуючи вищесказане, можна окреслити ряд пріоритетних напрямів удосконалення акцизного оподаткування в Україні:

- розширення практики акцизного оподаткування енергоресурсів шляхом внесення до їх складу електроенергії;
- посилення регулюючого впливу акцизного податку на інвестиційно-інноваційний розвиток держави шляхом подальшої диференціації його ставок на дизельне пальне та зниження ставок на біологічне паливо;
- запровадження дієвих податкових пільг з акцизного податку у вигляді повного або часткового звільнення від оподаткування видів діяльності, що використовують або продукують екологічно чисті види палива та альтернативні види енергії;
- підсилення регресивного характеру акцизного податку через забезпечення зменшення тягара оподаткування при збільшенні ціни тютюнових виробів та алкогольних напоїв. Це сприятиме зміні структури споживання на користь дорожчих, але більш якісних підакцизних товарів;
- підвищення ефективності державного нагляду за формуванням податкових зобов'язань із сплати акцизного податку, через удосконалення окремих процедур контролю виробництва та обігу підакцизних товарів;
- подальшої адаптації вітчизняного податкового законодавства до нормативно-правової бази ЄС у сфері акцизного оподаткування;

- раціоналізації системи акцизного оподаткування шляхом оптимізації групи підакцизних товарів та скорочення витрат на адміністрування акцизного податку.

Подальше удосконалення системи акцизного оподаткування за окресленими вище напрямками вимагає врахування провідного зарубіжного досвіду ефективних податкових реформ, а також пріоритетів розвитку вітчизняної економіки та бюджетного регулювання.

Бібліографічний список:

1. Виконання Державного бюджету України у 2007-2013 рр. / Офіційні дані Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>

2. Чугунов І. Я. Непряме оподаткування в системі регулювання економіки / І. Я. Чугунов, О. М. Жукевич // Економічний часопис – XXI. – 2014. – № 1-2(1). – С. 61-64.

3. Міжнародний досвід: система оподаткування в Ізраїлі / Офіційний портал Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/izrail/?print>

4. Регулятивний потенціал податкової системи України : монографія / за заг. ред. д.е.н., проф. Ю.Б. Іванова. – Харків : ХНЕУ, 2009.

5. Директива Ради 92/12/ЄС «Про загальні положення стосовно виробів (товарів), що підлягають акцизному збору, а також утримання, переміщення та контролю таких виробів» від 25 лютого 1992 року / Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_361.

6. Боярчук Д. Сколько стоят сигареты / Д. Боярчук // Українська правда. – 2014. – 1 апреля [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/rus/columns/2014/04/1/432521/>

7. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: навчальний посібник / за ред. д-р екон. наук, проф. Іванова Ю.Б., д-р екон. наук, проф. Майбурова І.А. – Х.: ІНЖЕК, 2010. – 492 с.

8. Закон України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» від 19.12.1995 № 481/95-ВР (редакція від 01.01.2014) / Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80>

9. Бусол О.Ю. Особливості державної політики правового регулювання виробництва і збуту підакцизних товарів та ефективність протидії злочинам у цій сфері / О.Ю. Булол // Боротьба з організованою злочинністю та корупцією: теорія і практика. – 2009. – № 21. – С. 182-191.

10. Брехов С.С. Напрями вдосконалення системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв в Україні / С.С. Брехов // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2013. – № 1. – С. 14-21.