

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут новітніх освітніх технологій
Кафедра фінансів ім. С. І. Юрія

Косташенко Андрій Валерійович

на тему:

**«Адміністрування акцизів у сфері зовнішньоекономічної
діяльності: фіскальні наслідки та проблеми удосконалення»**

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа та страхування
освітньо-професійна програма – Митна справа

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи
ФМСм-21
А. В. Косташенко

Науковий керівник:
к.е.н., доцент, К. В. Крисовата

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

"__" _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ **А. І. Крисоватий**

ТЕРНОПІЛЬ – 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РЕГУЛЮВАННЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ.....	7
1.1. Історичні передумови становлення та адміністрування акцизного податку.....	7
1.2. Поняття, ознаки та особливості акцизного оподаткування в Україні.....	17
Висновки до розділу 1.....	26
РОЗДІЛ 2. МЕХАНІЗМ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРОЦЕДУРИ ЙОГО СПЛАТИ.....	28
2.1. Місце акцизного податку в системі непрямих податків.....	28
2.2. Реалізація процедур сплати, обліку та звітності акцизного податку.....	34
Висновки до розділу 2.....	43
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МИТНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗІВ В УКРАЇНІ.....	45
3.1. Розвиток механізмів адміністрування акцизного податку та шляхи його покращення в контексті досвіду країн ЄС.....	45
3.2. Шляхи удосконалення акцизного оподаткування в Україні в умовах євроінтеграції.....	55
Висновки до розділу 3.....	62
ВИСНОВКИ.....	64
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	66

ВСТУП

Актуальність теми. Фінансові ресурси будь-якої держави складаються переважно з доходів від непрямих податків. Непрямі податки безпосередньо впливають на міжнародні торговельні відносини і дуже часто стають предметом міжнародних економічних і правових угод. Важливо класифікувати податки та виділити категорію непрямих податків як таких, які знаходять безпосереднє застосування в національному законодавстві та в міжнародних правових, економічних та статистичних джерелах.

Особливе місце в податковій системі майже всіх сучасних держав займають акцизи, ефективність і перспективність їх існування підтверджені багатовіковою історією їх адміністрування. Будучи одним із основних джерел формування доходів бюджетів багатьох країн, акцизи є ефективним фіскальним інструментом регулювання споживання окремих товарів (робіт, послуг), який використовується для вирішення соціальних, економічних та екологічних проблем.

Поглиблене вивчення акцизного податку, як одного з видів непрямих податків, є неодмінною передумовою вдосконалення норм податкового законодавства України, реалізації основних принципів, на яких воно має базуватися, та забезпечення системності та злагодженості оподаткування.

Враховуючи активні процеси євроінтеграції в Україні та необхідність наближення українського податкового законодавства до законодавства ЄС, особливої актуальності набуває питання врахування європейського досвіду адміністрування акцизів та визначення основних напрямів державної податкової політики в цій галузі.

Початок широкомасштабної війни на території нашої держави, а також введення воєнного стану в Україні спричиняє зміни в усіх сферах суспільного життя. Також у податковій системі та у сфері фіскальних правовідносин, які є важливою складовою економічного фронту, оскільки сплата податків сприяє поповненню доходів бюджетів, підтримці обороноздатності Збройних Сил України та держави. Успіх у подоланні

викликів і загроз, викликаних бойовими діями, залежить від дій країни та пошуку нових можливостей для розвитку її економіки, підтримки населення та бізнесу, зокрема щодо вдосконалення податкової системи в частині адміністрування податків.

Постійний розвиток та реформування акцизного податку вимагає пошуку нових підходів до вдосконалення його правового регулювання, що лише посилює актуальність теми дослідження та її практичне значення.

У процесі дослідження акцизного оподаткування зовнішньоекономічної діяльності використовувалися праці таких науковців, як: В. Андрущенка, О. Василика, А. Войцешука, З. Варналія, Л. Вдовиченко, Д. Гетманцева, С. Гречанюка, А. Дриги, І. Євсєєвої, С. Кононенка, В. Коротуна, А. Крисоватого, І. Лютого, Н. Новицької, С. Мочерного, С. Онишко, В. Островецького, А. Пислиці, Д. Приймаченка, А. Соколовської, О. Сотніченка, М. Пасічного, П. Пашка, К. Швабія, І. Хлебнікової та ін.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є системне вивчення рівня акцизного регулювання на основі міжнародного та національного аналізу, формулювання теоретичних висновків та пропозицій щодо вдосконалення національного законодавства щодо регулювання податкових відносин у сфері адміністрування акцизів.

Досягнення зазначеної мети потребувало послідовного вирішення наступних завдань:

- провести теоретичний аналіз категорії «непрямі податки» та проаналізувати основні наукові критерії виділення групи непрямих податків;
- охарактеризувати основні особливості та проаналізувати визначення акцизного збору в податковому законодавстві України;
- з'ясувати зміст об'єкта оподаткування акцизним податком;
- проаналізувати порядок розрахунку акцизного податку, визначити

його загальний алгоритм та характеристики;

- аналізувати порядок та строки сплати акцизного податку;
- дослідити основні принципи справляння акцизного податку в Європейському Союзі з урахуванням сучасних тенденцій у сфері акцизного оподаткування;
- сформулювати пропозиції щодо вдосконалення нормативно-правового регулювання адміністрування акцизного податку та визначити основні напрями його реформування на шляху наближення до права Європейського Союзу.

Об'єкт дослідження - економічні відносини, що виникають між державою, платниками податків та споживачами підакцизних товарів у процесі акцизного оподаткування в Україні.

Предмет дослідження - фінансові та регулятивні ефекти акцизного податку у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є система загальних і спеціальних методів наукового пізнання, які дозволяють вирішувати поставлені завдання і забезпечують повноту вивчення теми дослідження. Для вирішення поставлених завдань у роботі використано низку методів дослідження: історико - діалектичний – у теоретичному узагальненні наукових думок щодо сутності та функціональної ролі конкретного акцизного податку, а також у дослідженні основних теорій непрямі податки; фінансово-соціологічний – для дослідження фінансових функцій акцизного податку; системний підхід – систематизувати істотні ознаки та специфіку адміністрування акцизів; економіко-статистичний аналіз - для оцінки обсягів незаконного обігу тютюнових виробів; порівняльний – при порівнянні національних механізмів адміністрування акцизів у контексті досвіду країн ЄС; абстрактно-логічний – при узагальненні досліджуваного матеріалу та формулюванні висновків тощо.

Нормативну основу склали законодавчі та нормативно - правові акти України та країн ЄС у сфері акцизної політики; статистичні,

інформаційно-аналітичні, звітні та інші матеріали Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Державної митної служби України, Державної служби статистики України, монографії та інші публікації зарубіжних і вітчизняних економістів у сфері акцизного оподаткування тощо.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дослідження є однією з перших комплексних наукових праць у вітчизняній фінансово-правовій доктрині, присвячених теоретичним і практичним проблемам правового регулювання акцизного податку в Україні.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій, спрямованих на вдосконалення оподаткування акцизами з метою посилення їх фіскального та регуляторного ефекту.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження, його основні висновки та рекомендації оприлюднені на двох науково-практичних конференціях кафедри фінансів ім. С.І.Юрія Західноукраїнського національного університету.

Структура і обсяг дослідження. Робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, які містять шість підрозділів, висновків та списку використаних джерел.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РЕГУЛЮВАННЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

1.1. Історичні передумови становлення та адміністрування акцизного податку

Незважаючи на те, що акцизи виникли як перші непрямі податки і тривалий час залишалися єдиними, у науці фінансового права досі відсутній єдиний консолідований підхід до поняття акцизів та його сутнісних характеристик. Така ситуація зумовлена тим, що зміст поняття «акцизний податок» зазнав істотних змін за всю історію існування цього податку, як і всієї системи податків і зборів. Крім того, акцизний податок традиційно характеризується як непрямий податок, однак загальне визначення категорії «непрямі податки» досі залишається предметом дискусій у науково-практичному середовищі, що також ускладнює безпосереднє з'ясування основних характеристик акцизного податку.

Історія розвитку цивілізації свідчить, що в різні періоди розвитку суспільства податкова система формувалася і розвивалася разом із створенням держави і відповідала особливостям самого історичного періоду тощо: спосіб виробництва, види джерел доходів і напрями витрат, методи оподаткування.

Еволюція розвитку оподаткування у світі свідчить про те, що історично акцизний податок на деякі товари був однією з перших форм оподаткування. Він покладався на вино, сірники, тютюнові вироби, патрони, курильний папір, спирт, нафтопродукти, а також пиво, мед, квас, сіль, цукор, чай, каву, тканини, дьоготь і навіть калоші.

На думку А. Іванченко, «еволюцію акцизного оподаткування в Україні можна розбити на три основні етапи:

перший етап – у період з 1996 по 1999 рр. акцизним збором обкладався широкий перелік товарів, який включав у себе коло високорентабельних і монопольних товарів, уже знайомих раніше по високих ставках податку з

обороту;

другий етап – у 2000 році з переліку підакцизних виключено 14 умовних товарних груп. Система акцизів набула рис, притаманних оптимальній організації оподаткування – фактично її склад обмежився такими товарами: алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, автомобілі та ювелірні вироби;

третій етап – з 2003 року із складу підакцизної продукції виключено ювелірні вироби – останню позицію з товарів, на які встановлено адвалерні ставки акцизного збору. Крім того, вперше в практиці українського акцизного оподаткування впроваджено змішані ставки акцизного збору (поєднують оподаткування по специфічних та адвалерних ставках) – на тютюнові вироби. Як заходи посилення державного контролю за обігом підакцизної продукції та повнотою сплати акцизного збору, у 2003–2004 роках у переліку підакцизних окремо виділено такі товари: вина виноградні з вмістом цукру більше 0,3 % та високооктанові кисневмісні добавки до моторних бензинів»[10].

У продовж років незалежності нашої країни податкова політика держави щодо розвитку акцизного податку змінилася в напрямку від охоплення значного переліку підакцизних товарів до суттєвого скорочення їх кількості, що відбилося також на вдосконаленні формальних правил фіскально-бюджетного простору.

Українська податкова система почала формуватися в колишньому Радянському Союзі в 1990 році. Після проголошення державної незалежності в 1991 році Україна прийняла власний закон «Про податкову систему». У 1994 і 1997 роках він був змінений і прийнятий в нових редакціях. Однак, у період 1997-2010 років були внесені зміни, внаслідок яких на момент прийняття ПК податкова система України включала 28 загальнодержавних та 15 місцевих податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Акцизний податок запроваджено Законом України «Про акцизний

збір» від 18 грудня 1991 року, який складався з 8 статей. Отже, ст. 1 зазначеного Закону акцизний податок - це непрямий податок на високорентабельні та монопольні (виробничі) товари, що включається до ціни таких товарів.

Платниками акцизного податку були суб'єкти господарювання, які реалізовували підакцизну продукцію на території України. Об'єктом оподаткування були обороти від реалізації на внутрішньому ринку підакцизної продукції, виробленої в Україні та ввезеної на її територію, якщо інше не передбачено міжурядовими угодами. Ставки акцизного податку встановлювалися у відсотках або фіксованих сумах з одиниці проданого товару.

Так, при реалізації підакцизної продукції на експорт акцизний збір не справляється, якщо інше не передбачено міжурядовими угодами. Додаткові пільги з оподаткування акцизним податком для окремих товарів і платників встановлюються Кабінетом Міністрів України, а також місцевими Радами народних депутатів на суму, що зараховується до місцевого бюджету. Суми акцизного збору до сплати визначали платники самостійно, виходячи з обсягів реалізації підакцизних товарів за встановленими ставками. Статтею 7 закону передбачено відповідальність платників акцизного податку за правильне обчислення та своєчасну сплату відповідно до чинного законодавства України. Контроль за правильністю обчислення та своєчасністю сплати акцизного збору відповідно до ст. 8 було закріплено за податковими інспекціями відповідно до Закону УРСР «Про державну податкову службу в УРСР».

Пізніше український Закон про акцизи був замінений Декретом Кабінету Міністрів України «Про акцизи» від 26 грудня 1992 року. Відповідно до статті 1 зазначеного указу акцизний збір визначається як непрямий податок на певні товари, визначені законом як об'єкти оподаткування акцизним збором, що включається до ціни таких товарів. Додатково надано визначення таких термінів, як «фіскальний агент»,

«поставлена сировина», «умови постачання».

«Відповідно до ст. 2 декрету № 18-92 платниками акцизного податку були:

а) суб'єкти підприємницької діяльності, а також їх філії, відділення (інші відокремлені підрозділи) – виробники підакцизних товарів на митній території України, у тому числі з давальницької сировини по товарах, на які встановлено ставки акцизного збору у твердих сумах, а також замовники, за дорученням яких виготовляється продукція на давальницьких умовах по товарах, на які встановлено ставки акцизного податку у відсотках до обороту, які сплачують акцизний податок виробнику;

б) нерезиденти, які здійснюють виготовлення підакцизних товарів на митній території України безпосередньо або через їх постійні представництва чи осіб, прирівняних до них згідно із законодавством;

в) будь-які суб'єкти підприємницької діяльності, інші юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, які імпортують на митну територію України підакцизні товари, незалежно від наявності внесених до них іноземних інвестицій;

г) фізичні особи – резиденти або нерезиденти, які ввозять підакцизні речі або предмети на митну територію України у вигляді супроводжувального або не супроводжувального багажу, а також фізичні особи, які одержують такі підакцизні речі (предмети), переслані (надіслані) з-за митного кордону України у вигляді поштових чи інших відправлень або не супроводжувального багажу, в обсягах або вартістю, що перевищують норми безмитного провезення (пересилання) для таких фізичних осіб, визначені митним законодавством;

д) юридичні або фізичні особи, які купують (одержують в інші форми володіння, користування або розпорядження) підакцизні товари у податкових агентів»[14].

«Об'єктом оподаткування відповідно до ст. 3 Декрету № 18-92 були:

а) обороти з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів, в тому числі з давальницької сировини, шляхом їх продажу, обміну на інші товари (продукцію, роботи, послуги), безплатної передачі товарів або з частковою їх оплатою, а також обсяги відвантажених підакцизних товарів (продукції), виготовлених з давальницької сировини;

б) обороти з реалізації товарів для власного споживання, промислової переробки (крім оборотів з реалізації для виробництва підакцизних товарів, за виключенням нафтопродуктів), а також для своїх працівників;

в) вартість товарів, які імпортуються (ввозяться, пересилаються) на митну територію України, у тому числі в межах бартерних (товарообмінних) операцій або без оплати їх вартості чи з частковою оплатою»[14].

Наказом Державної податкової адміністрації України від 19 березня 2001 року № 111 було затверджено Положення про порядок нарахування, терміни сплати і подання розрахунку акцизного збору. Це Положення визначало порядок нарахування та сплати акцизного збору платниками акцизного збору, терміни сплати і подання розрахунку акцизного збору.

«Постановою Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 741 затверджено перелік товарів (продукції), на які встановлювався акцизний збір, та ставки цього збору. Зокрема, до переліку підакцизних товарів належали:

- спирт питний та етиловий, горілка та лікero-горілчані вироби;
- вина та виноматеріали, шампанське;
- коньяк;
- пиво;
- шоколад і шоколадні вироби, кава;
- ікра осетрових і лососевих риб;
- делікатесна продукція з м'яса і цінних видів риб та морепродуктів;

- цукор;
- тютюнові вироби: сигарети з фільтром та сигарети без фільтра, курильний тютюн;
- відеотехніка;
- легкові, пасажирські та вантажно-пасажирські автомобілі до 8 (включно) посадочних місць: марок ЛуАЗ, ЗАЗ 968, ЗАЗ 968М;
- шини для легкових, пасажирських і вантажно - пасажирських автомобілів до 8 посадочних місць;
- ювелірні вироби з дорогоцінних металів, включаючи вироби з діамантами, дорогоцінним та напів дорогоцінним камінням;
- високоякісні вироби з фарфору;
- вироби з кришталю, виготовлені ручним способом;
- хутрові вироби та вичинені шкурки;
- натуральна шкіра, що реалізується, та одяг з неї;
- килими і килимові вироби машинного виробництва;
- радіоприймальні пристрої, що мають тракт радіомовлення, та магнітофони;
- есенції харчові;
- оцет харчовий»[36].

«Згодом постановою Верховної Ради України від 4 лютого 1994 року № 3951-XII також було затверджено перелік товарів (продукції), на які встановлювався акцизний збір, та ставки цього збору. Так, до оновленого переліку підакцизних товарів було віднесено:

- спирт питний та етиловий вітчизняного виробництва, імпорتنний;
- спирт етиловий, що використовується для виготовлення спиртованих соків;
- горілка, лікєро-горілчані вироби вітчизняного виробництва, імпортні;
- вина та виноматеріали, шампанське вітчизняного виробництва та імпортні;

- коньяк вітчизняного виробництва та імпортований;
- пиво вітчизняного виробництва та імпортоване;
- слабо градусні десертні напої, включаючи шипучі, міцністю до 12 град.;
- есенції харчові;
- оцет харчовий;
- шоколад і шоколадні вироби, кава;
- ікра осетрових і лососевих риб, делікатесна продукція з м'яса і цінних видів риб та морепродуктів;
- цукор;
- тютюнові вироби: вітчизняного виробництва (сигарети з фільтром, сигарети без фільтру, курильний тютюн, цигарки, імпортовані);
- відеотехніка, телевізори кольорового зображення;
- телевізори чорно-білого зображення, радіоприймальні пристрої, що мають тракт радіомовлення, та магнітофони;
- легкові, пасажирські та вантажопасажирські автомобілі до 8 (включно) посадочних місць: марок ЛуАЗ, ЗАЗ-968, ЗАЗ-968М та інших марок;
- шини для легкових, пасажирських і вантажо-пасажирських автомобілів до 8 посадочних місць;
- ювелірні вироби з дорогоцінних металів, включаючи вироби з діамантами, дорогоцінним та напівдорогоцінним камінням;
- високоякісні вироби з порцеляни;
- вироби з кристалю, виготовлені ручним способом;
- хутрові вироби та вичинені шкурки;
- натуральна шкіра, що реалізується, та одяг з неї;
- килими і килимові вироби машинного виробництва;
- мікрохвильові печі;
- столові прибори і посуд із недорогоцінних металів з покриттям із срібла і золота»[37].

Крім того, оподаткування підакцизних товарів акцизним збором здійснювалося на підставі Закону України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» від 15 вересня 1995 року № 329/95-ВР, яким визначалися основні положення оподаткування акцизним збором алкогольних напоїв та тютюнових виробів, а також переліку законів України, що встановлювали ставку платежу: від 7 травня 1996 року № 178/96-ВР «Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої», від 6 лютого 1996 року № 30/96-ВР «Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби», від 24 травня 1996 року № 216/96-ВР «Про ставки акцизного збору на транспортні засоби», від 11 липня 1996 року № 313/96-ВР «Про ставки акцизного збору та ввізного мита на деякі товари (продукцію)»[38].

Аналізуючи етапи становлення податкової системи, вітчизняні науковці зазначають, що в 1994-1999 роках «перелік підакцизних товарів і ставки на них постійно змінювалися, встановлювалися різні ставки для підакцизних товарів вітчизняного виробництва та для імпортованих товарів. Наприклад, ставка акцизного збору на вітчизняні алкогольні напої становила 85% від вартості, а на імпортовані – 300% від митної вартості».

Від сплати акцизного збору на імпортовані алкогольні напої звільнялись релігійні та громадські організації, організації інвалідів-афганців і навіть футбольні клуби. Вже у 1996 р. скоротився перелік підакцизних товарів і по більшості з них встановлювались специфічні ставки (у гривні за 1 л пива, алкогольних напоїв чи у євро за 1000 л бензину чи скрапленого газу).

«Як відмічають науковці, цікавою є еволюція визначення специфічного акцизу в українському законодавстві. Так, «у 1992 р. акцизний збір – це непрямий податок на високорентабельні та монопольні товари; у 1999 р. акцизним збором – є непрямий податок на споживачів окремих товарів; у 2009 р. акцизний збір – це непрямий податок на окремі товари; а у 2010 р. акцизний податок – це непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів»[44].

В. Коротун зазначає, що «...акцизний збір став одним з податків, які постійно підпадали під реформування. Це стосувалося як постійного підвищення величини ставок оподаткування, так і умов стягнення податку до бюджету. Основною метою їх прийняття було підвищення ставок акцизного збору та уточнення порядку їх встановлення, а також вдосконалення окремих процедур державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів. Крім того, такі заходи були спрямовані на підвищення рівня виконання специфічним акцизом функції обмеження споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів»[15].

Вітчизняні науковці, аналізуючи становлення податкової системи протягом 2010–2015 років, зазначають, що «саме у цей період в Україні вперше платниками акцизного податку стали суб'єкти господарювання роздрібної торгівлі підакцизними товарами, в тому числі пивом, алкогольними напоями, тютюновими виробами, тютюном та промисловими замінниками тютюну, нафтопродуктами, скрапленим газом, речовинами, що використовуються як компоненти моторних палив, паливом моторним альтернативним, для продажу безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форм розрахунків, у тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших суб'єктах господарювання громадського харчування»[15].

«Підакцизними товарами в Україні є:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу «живого» бродіння);
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
- рідини, що використовуються в електронних сигаретах;
- пальне, у тому числі товари, що використовуються як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням, з двигунами

внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним;

- автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;

- електрична енергія»[22].

Незважаючи на те, що нові норми справляння акцизного збору широко обговорюються учасниками податкових правовідносин, їх застосування на практиці викликає багато дискусій, які призводять до багатьох питань та викликів, які потребують нових підходів до вирішення особливого періоду.

Аналізуючи історичні передумови становлення та адміністрування акцизного збору в Україні, зазначимо, що процес становлення національної податкової системи супроводжувався постійним реформуванням податкових платежів, змінами контролюючих органів у податковій сфері та пошуком нових підходів, спрямованих на вдосконалення податкового законодавства та вирішення існуючих проблем. Однією з таких проблем на сучасному етапі побудови фінансових відносин у державі залишається проблема правового регулювання акцизного збору, його зміни та гармонізації з законодавством ЄС.

Адже саме шляхом ретельного правового аналізу законодавства, прийнятого під час воєнного стану, що регулює сферу оподаткування акцизним збором, виявлення його недоліків і прогалин, а також проблемних моментів, що виникають під час його реалізації, буде сприяти подальшому вдосконаленню адміністрування податку в Україні, що держава зможе забезпечити створення належних умов для сталого розвитку економіки та успішно реалізовувати покладені на неї завдання та функції. Це сприятиме подальшому вдосконаленню функціонування податкової системи нашої держави як у період воєнного стану, так і після її відновлення, гармонізації податкових правовідносин між її учасниками.

1.2. Поняття, ознаки та особливості акцизного оподаткування

Як свідчить історія адміністрування акцизного податку, в різні періоди акцизу підлягали різні групи товарів: предмети масового попиту, предмети вторинної необхідності та предмети розкоші. Однак, на даний момент в більшості країн світу акцизи не поширюються на основні товари. Натомість акцизним податком зазвичай обкладаються певні групи товарів вторинної необхідності та предметів розкоші. Водночас в оподаткуванні цих груп товарів чітко простежується функціональне призначення акцизного податку та спрямованість на регулювання їх виробництва (імпорту) та споживання.

У науці виділяють три види акцизів, які поділяються за функцією, яку вони виконують. До першої групи належать так звані традиційні акцизи на алкогольні та тютюнові вироби. Те, що вони вважаються традиційними, пояснюється давнім введенням оподаткування цих видів товарів. Доходи від зазначених товарних груп високі, коло виробників відносно вузьке, а більшість товарних категорій чітко визначені.

До другої групи належать акцизи на паливно-мастильні матеріали, які, крім фіскальної функції, виконують також роль плати за користування автомобільними дорогами, а також способу виправлення негативних наслідків для довкілля.

Третя група включає акцизи на так звані предмети розкоші (предмети розкоші) і, як правило, не має цільової фіскальної ролі. Більшою мірою цей вид акцизу покликаний виконувати перерозподільчу функцію, оскільки основними споживачами предметів розкоші є найбагатші громадяни. Крім того, можна переслідувати й інші цілі, наприклад, заохочуючи трудомісткі галузі шляхом встановлення акцизного податку на продукцію капіталомістких галузей, які в деяких країнах належать до предметів розкоші (автомобілі, електроніка тощо), заохочуючи місцеві промисловості, або покращити зовнішньоторговельний баланс шляхом застосування акцизів

разом із митом на імпортні товари.

Необхідність застосування акцизів, на думку інших науковців, визначається такими причинами, як:

- формування достатніх податкових надходжень за рахунок оподаткування споживання обмеженого асортименту товарів та зниження адміністративних витрат;

- забезпечити справедливість оподаткування за рахунок того, що споживачами окремих видів підакцизної продукції є переважно громадяни з високим та середнім рівнем доходів;

- запровадження компенсаційних механізмів компенсації суспільству негативних наслідків споживання підакцизної продукції;

- вікові традиції використання акцизів як невід'ємної частини функціонування податкових систем.

Слід зазначити, що акцизи завжди були і залишаються важливим джерелом наповнення бюджету в Україні. Аналіз динаміки надходжень акцизу по поїздах у 2015-2022 роках свідчить про щорічне збільшення його обсягу до бюджету (табл. 1.1).

Таблиця .1.1

**Обсяги надходження акцизного податку до державного бюджету
України протягом 2015–2022 рр., млн грн**

Рік	Податкові надходження	Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	Акцизний податок із ввезених в Україну підакцизних товарів
2015	280 178,3	28 085,5	16 855,4
2016	409 417,5	38 783,8	24 326,8
2017	503 879,4	55 116,3	35 006,2
2018	627 153,7	66 303,7	41 989,7
2019	753 815,6	71 143,8	47 708,6
2020	799 776,0	69 897,1	53 460,8
2021	851 115,6	80 449,3	57 846,9
2022	1 107 090,9	82 858,4	79 592,8

Так, у 2015 р. до державного бюджету надходження становили 44 940,9 млн. грн., 2016 р. – 63 110,6 млн. грн., у 2017 р. – 90 122,5 млн. грн., у 2018 р. – 108 293,4 млн. грн., у 2019 р. – 118 852,4 млн. грн., у 2020 р. – 123 357,9 млн. грн., у 20201 році – 138 296,2 млн. грн., у 2022 році – 162 451,2 млн. грн. (рис. 1.1).

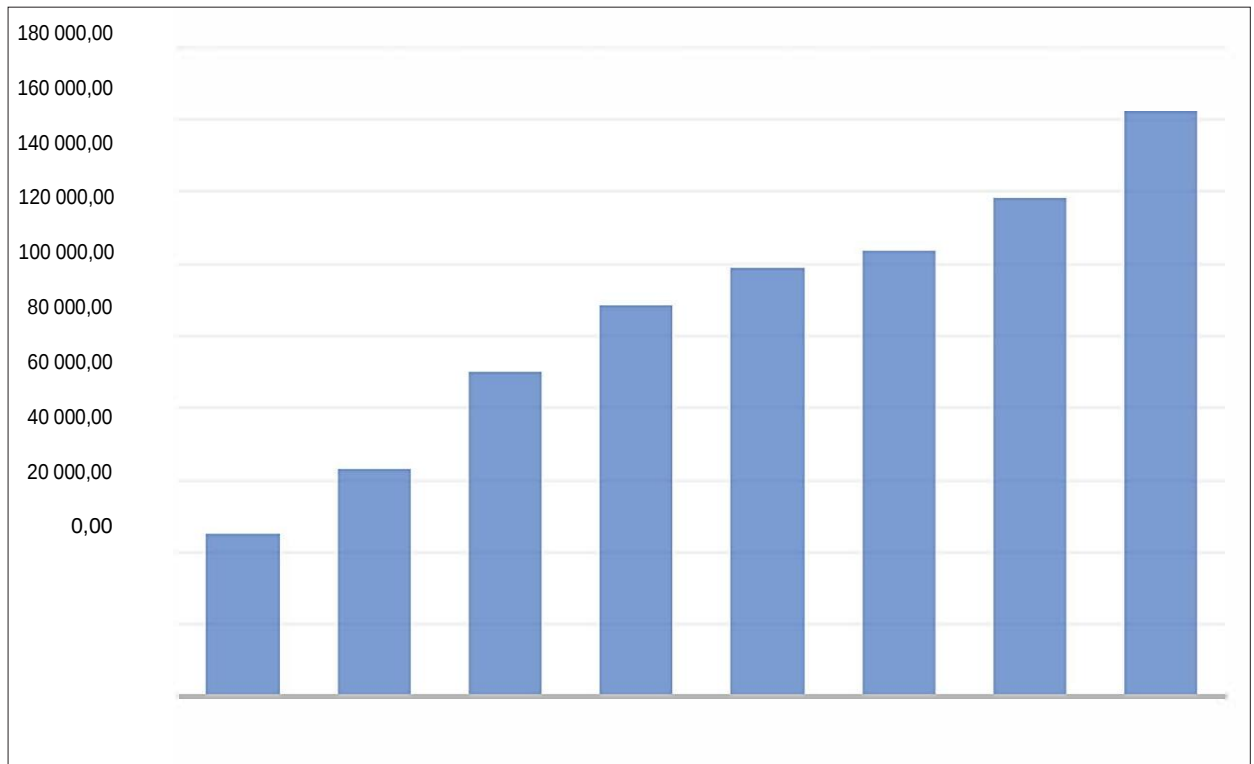


Рис.1.1. Обсяги надходження акцизного податку до бюджету протягом 2015–2022 рр., млн. грн.

На думку Г. Буканова та А. Купіна про те, що «зараз для економіки України акцизні надходження є життєво важливим джерелом поповнення бюджету, а тому невміння користуватися ними суттєво ускладнить погашення дефіцитної частини держбюджету, крім того, виступаючи економічною нетарифною мірою, акциз на імпортовані товари сприяє створенню рівних умов для конкуренції на внутрішньому ринку між вітчизняними й імпортованими товарами»[2].

У нашій державі порядок обчислення і сплати акцизного податку

регламентується ПКУ України. Відповідно до п. 9.1 ст. 9 ПКУ України акцизний податок належить до загальнодержавних податків і визначається як «непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених як підакцизні, що включаються до ціни таких товарів (продукції)»[20].

І хоча законодавець дає визначення акцизного податку, однак таке поняття не у повну міру розкриває усю багатогранність цього платежу, його ознаки, особливості й характеристику. Більше того, в діючому податковому законодавстві відсутнє як визначення непрямого податку, так і самого критерію розподілу податків на прямі й непрямі. Для розв'язання цієї суперечності М. Кучерявенко запропонував два шляхи, а саме: «... З одного боку, зробити спробу сформулювати родову конструкцію непрямого податку і, відштовхуючись від цього поняття, сформулювати визначення та формувати модель як податку на додану вартість, так і акцизного податку. З іншого боку, можна використовувати більш простий, формалізований шлях – закріпити закритий перелік непрямих податків»[16].

Сучасними науковими дослідженнями встановлено, що товари, які оподатковуються акцизним податком, мають одну або кілька таких характеристик:

- Їх виробництво та продаж знаходяться під контролем держави, тобто ці товари особливий характер інтересів держави;
- для них характерна нееластичність попиту щодо ціни;
- еластичність попиту за рівнем доходу на ці товари більше одиниці, тобто ці товари (продукція) належать до категорії предметів розкоші;
- їх споживання не приносить користі або з високою ймовірністю викликає негативні зовнішні ефекти.

«Зокрема, М. Когут вважає, що основною особливістю акцизів, яка відрізняє їх від інших видів податків, є конкретний обсяг, тобто обсяг споживання певного товару. Підакцизні товари, на думку цього вченого,

зазвичай відповідають одній або кільком з наступних характеристик: використання таких товарів шкодить або здоров'ю споживача, або навколишньому середовищу; такі товари відносяться до категорії предметів розкоші; виробництво таких товарів характеризується дуже високою рентабельністю; сфера обігу товарів знаходиться під державним контролем, запобігання фальсифікаціям або незаконному обігу такої продукції є надзвичайно важливим завданням для держави»[13].

«Ознаки акцизного податку, на думку М. Казацької, є такі, як: це податок на специфічні товари, який справляється у зв'язку із виробництвом та імпортом таких товарів, обчислюється на базі їх об'єктивних характеристик та встановлюється у вигляді певної суми грошей з одиниці товару або у вигляді відсотку від ціни (вартості) товарів»[12].

О. Костяна зазначає про те, що «товари, що оподатковуються акцизним податком, зазвичай відповідають одній або кільком з наведених характеристик: вживання таких товарів є шкідливим або для здоров'я людини, що їх споживає, або для навколишнього середовища; товари, що належать до категорії предметів розкоші; виробництво таких товарів характеризується дуже високою рентабельністю; сфера обігу товарів перебуває під державним контролем, недопущення випадків фальсифікації або незаконного обігу такої продукції є надзвичайно важливим для держави завданням»[16].

На думку вітчизняних науковців, ознаками акцизного збору як специфічного акцизного збору є:

- Значна фіскальна ефективність цього податку. Якщо порівнювати акциз з ПДВ, то варто відзначити значно вужчу базу оподаткування першого, однак через значні обсяги реалізації підакцизної продукції та відносно невелику кількість її виробників контроль за повнотою та своєчасністю значно спрощується отримання акцизів, а отже, зменшуються адміністративні витрати;
- регулююче значення, що реалізується шляхом обмеження споживання

товарів, що є соціально шкідливими та небезпечними для довкілля. До таких товарів належать: тютюнові вироби та алкогольні напої, енергетичні товари, автотранспортні засоби тощо.

«Необхідність справляння специфічних акцизів, на думку А. Соколовської, пояснюється такими причинами:

1) можливістю збільшити надходження до бюджету, не створюючи надмірного податкового тягара та уникаючи значних адміністративних витрат;

2) необхідністю компенсувати суспільству негативні зовнішні ефекти від споживання підакцизних товарів, зокрема таких, як тютюнові вироби та алкогольні напої, енергетичні продукти, автотранспортні засоби;

3) забезпечення справедливості оподаткування по вертикалі. Акцизи можуть сприяти підвищенню ступеня справедливості оподаткування внаслідок того, що споживачами деяких видів підакцизних товарів (бензин, предмети розкоші) є передусім громадяни з високими та середніми доходами. Отже, запровадження специфічних акцизів підвищує податковий тягар на ці верстви населення. Водночас акцизи на пиво та тютюнові вироби мають регресивний характер, тобто зі зростанням доходів його частка в доходах зменшується»[42].

Тому, більшість сучасних науковців, досліджуючи питання теорії оподаткування, виділяють дві основні функції акцизного податку: фіскальну та регулюючу.

Проаналізувавши динаміку сплати акцизного податку до бюджету за період 2015-2022 рр. (табл. 1, табл. 2, табл. 3; рис. 1, рис. 2), можна констатувати щорічне зростання його обсягу, що підтверджує зростає його фіскальна роль. За результатами аналізу регуляторного потенціалу акцизного податку також встановлено, що акцизний податок може бути інструментом регулювання обсягів виробництва та споживання підакцизної продукції.

Розподіл доходів від акцизного податку за бюджетами у 2018–2022 роках

	2018	2019	2020	2021	2022
Доходи всього, млн грн:	782 859,5	1 016 969,5	1 184 290,8	1 289 849,2	1 376 673,8
до державного бюджету	612 111,6	787 474,1	920 808,7	989 619,9	1 065 368,9
до місцевих бюджетів	170 747,8	229 495,4	263 482,1	300 229,3	311 304,8
Акцизний податок – всього:	101 750,7	121 449,4	132 649,8	137 076,4	153 850,3
до державного бюджету	90 122,5	108 293,5	118 852,4	123 357,9	138 296,1
до місцевих бюджетів	11 628,2	13 156,0	13 797,4	13 718,5	15 554,2

На нашу думку, істотними ознаками акцизного податку є:

1. державний податок;
 2. непрямий податок;
 3. здійснює операції з конкретно визначеними підакцизними товарами;
- здійснюється оподаткування високорентабельних товарів, які входять до реалізаційної ціни підакцизної продукції, збільшуючи таким чином її вартість.

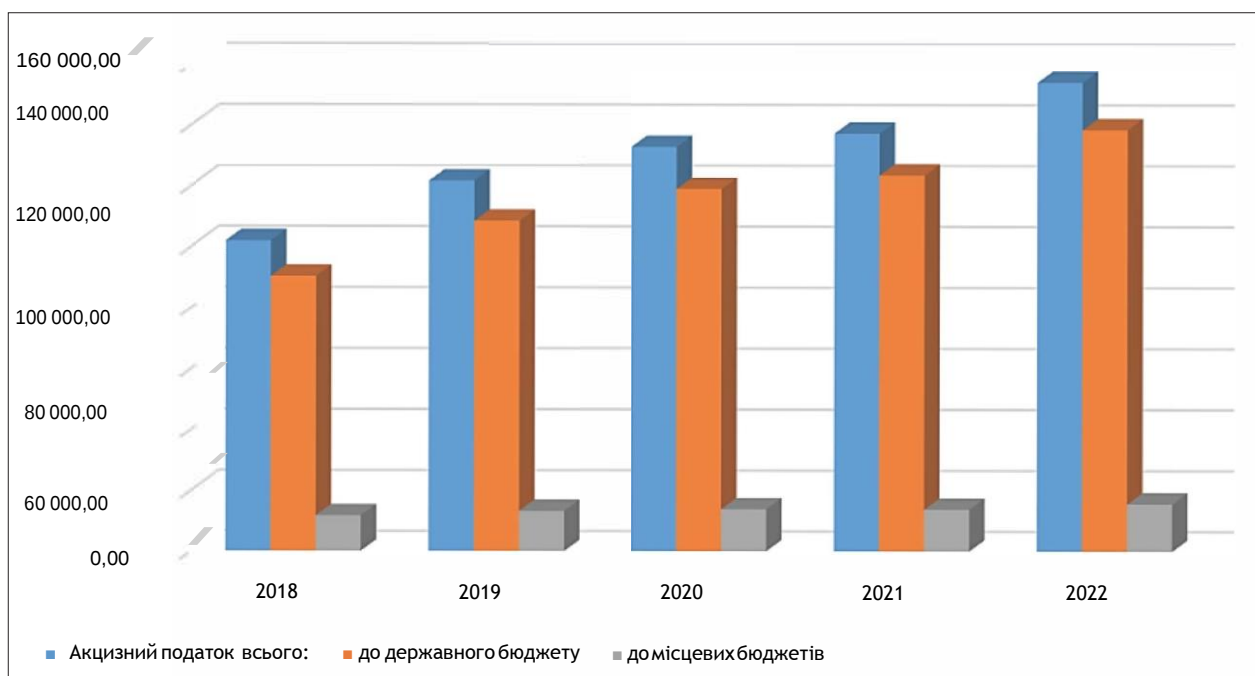


Рис.1.2. Розподіл надходження акцизного податку за бюджетами протягом 2018–2022 рр., млн. грн.

Дослідження поняття, ознак та особливостей правового регулювання

та характеристики акцизного податку в Україні дозволило дійти висновку, що акцизна реформа на сьогодні є однією з найактуальніших у формуванні загальної податкової системи нашої держави. країна. Адже акцизний податок завжди був і залишається джерелом наповнення бюджету, а також вагомим важелем державного регулювання виробництва та обігу підакцизної продукції в Україні.

Підводячи підсумок, зазначимо, що акцизи є одними з перших платежів у світі. Сьогодні «акцизний податок – це законодавчо врегульований процес встановлення, зміни або скасування акцизного податку в Україні. Правове регулювання акцизного податку здійснюється відповідно до ПК України»[23].

Розглянемо характеристики акцизів:

- загальнодержавний податок;
- непрямий податок;
- здійснює операції з конкретно визначеними підакцизними товарами;
- здійснюється оподаткування високоприбуткових активів;
- включається до відпускної ціни продукції, що оподатковується акцизним збором, з одночасним збільшенням її вартості.

Основною метою адміністрування акцизного податку є наповнення дохідної частини державного та місцевих бюджетів. Будучи непрямим податком, акцизний податок включається до ціни реалізації підакцизних товарів, збільшуючи таким чином їх вартість. Крім того, через вузьку спрямованість, зокрема чітко визначений перелік підакцизної продукції, акцизний податок має нормативний вплив на структуру споживання.

Розглянемо функції акцизного податку:

- фінкальну;
- регулюючу, яка включає стимулюючу і де стимулюючу підфункції;
- контролюючу і розподільчу.

За даними Державної казначейської служби України, надходження до бюджету акцизу від виробленої в Україні підакцизної продукції у 2021-

2022 роках щомісяця зростають (табл. 1.3)

Таблиця 1.3

**Обсяги надходження акцизного податку з вироблених
в Україні підакцизних товарів (продукції) до бюджету протягом
2021–2022 років, млн.. грн.**

	Надходження акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), млн.. грн.	
	станом на 2021 рік:	станом на 2022 рік:
Січень	69 897,1	80 449,3
Лютий	3 475,1	3 849,0
Березень	8 618,5	9 342,1
Квітень	15 060,4	14 823,0
Травень	21 930,1	21 977,4
Червень	28 978,9	28 499,6
Липень	35 813,4	35 562,7
Серпень	43 405,4	43 381,0
Вересень	50 131,2	50 897,5
Жовтень	57 548,3	58 678,1
Листопад	65 080,3	66 284,0
Грудень	71 985,8	74 402,6

В сучасних умовах воєнного стану необхідно подальше вдосконалення правового регулювання порядку обчислення та сплати акцизного збору шляхом посилення його регуляторних функцій, спрощення податкових процедур для платників податків, встановлення фінансово обґрунтованих податкових пільг з одночасним посиленням контролю за їх використання за призначенням, адаптація національного податкового законодавства до норм права Співтовариства щодо гармонізації податкової бази та об'єктів оподаткування, податкової термінології та ставок, електронної системи оподаткування та використання технологій цифрового маркування тощо.

Висновки до розділу 1

Основними результатами дослідження теоретичних та організаційних основ акцизного податку є:

1. Узагальнення теоретичних положень, сформульованих провідними економістами світу, дало змогу систематизувати сутнісні характеристики акцизного податку, який є самостійною ланкою в системі непрямих податків на товари та послуги, що в основному широко використовуються в форма доплати. Метою цієї групи податків є забезпечення фіскальних інтересів держави і водночас спеціальне регулювання виробництва та споживання окремих товарів.

2. Акцизний податок є невід'ємним елементом податкових систем країн світу, що в Україні втілюється у функціонуванні акцизного податку. Відповідно до сутності останньої вона характеризує різні функції залежно від того, на якому з аспектів впливу оподаткування зосереджується увага, або який прояв ефекту в рамках основної функції є найбільш бажаним в одній конкретній соціально-економічній сфері. Виходячи з двох функцій акцизного податку, фіскальної та регулюючої, оцінка ефективності акцизного податку здійснювалася не за допомогою відносних показників ефективності, а шляхом розрахунку абсолютних значень ефекту отримано.

3. Дослідження особливостей функціонування акцизного податку дало змогу удосконалити термінологічний апарат теорії оподаткування, зокрема поняття «інститут акцизного податку». При цьому акцентується увага на тому, що фіскальна мета акцизного інституту полягає в забезпеченні податкових надходжень у належних розмірах і строках, а регулятивна – у функціонуванні стимулюючих і дестимулюючих важелів регулювання окремих економічних явищ і процесів з урахуванням завдань державної соціально-економічної політики.

4. Визначено організаційно-функціональні складові акцизного податку, які регулюють фіскальні взаємовідносини між суб'єктами господарювання у процесі сплати акцизного податку. При цьому до організаційних складових акцизної справи належать законодавча база та

навчально-методичне забезпечення акцизної справи, організація діяльності генеральної дирекції у сфері акцизної справи.

РОЗДІЛ 2. МЕХАНІЗМ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРОЦЕДУРИ ЙОГО СПЛАТИ

2.1. Місце акцизного податку в системі непрямих податків

Непрямі податки зазнають дедалі більшого тиску, особливо в той час, коли капітал, який вільно перетікає з однієї країни в іншу, домагається їх примусового стягнення. Зменшуючи витрати на оплату праці та залучаючи іноземних інвесторів, слід підтримувати або зміцнювати конкурентоспроможність економіки. Тому, збільшення частки непрямих податків повинно компенсуватися зменшенням інших податків, що має стимулювати національну економіку. Повертаючись до вимог ЄС, можна припустити, що їх впровадження в систему оподаткування підвищить рентабельність цього виду податків і дозволить перерахувати податкові надходження з нульовим впливом на загальні податкові надходження.

Тому, в ринкових умовах великого значення набувають непрямі методи державного втручання в економіку. Серед основних інструментів державного регулювання ринкової економіки важливе місце посідають податки. За допомогою фіскальної політики держава може впливати на процеси як на макро-, так і на мікроекономічному рівнях, визначати темпи економічного розвитку на майбутнє. Існує ряд основних податків, які отримали визнання в усьому світі, хоча механізм їх сплати може істотно відрізнятися в окремих країнах.

Важливе місце в податковій системі кожної країни займають непрямі податки. Зважаючи на це, актуальності набувають проблеми їх впливу на економічні процеси та використання цього впливу в надихаючому напрямку. Від того, як побудована система непрямого оподаткування, залежить не тільки виконання фіскальної функції, але й стимулювання економічного розвитку.

Від фінансової стабільності та наповнюваності бюджету залежить правильне функціонування держави в усіх галузях. Вивчення надходжень до бюджету є завжди актуальним питанням, враховуючи також те, що сучасне суспільство характеризується високим динамізмом у всіх сферах і відповідно до потреб часу країни повинні узгоджувати всі питання, пов'язані зі сферою фінансової системи з реальністю. Податки є ключовим елементом наповнення бюджету. Проте, питання їх ефективного застосування вимагає чіткого розуміння сутності прямих і непрямих податків та основних елементів їх співвідношення.

Чітке розуміння сутності будь-якого податку обов'язково передбачає з'ясування його місця в податковій системі і співвідношення з іншими податками, особливо з найближчими за економічно-правовою природою. Акцизний податок традиційно належить до групи непрямих податків, а тому актуальним є дослідження питання його розміщення, функціонального та економіко-правового співвідношення з іншими податками цієї групи.

«На рубежі XIX – XX століть І. Тарасов виділяв три види непрямих податків: 1) податки на споживання, 2) акцизи та 3) мита. Податки на споживання сплачують зазвичай самі споживачі, які здебільшого мають можливість перекласти їх на виробників чи власників тих предметів, які вони споживають. Акцизи сплачують звичайно виробники предметів, що обкладаються акцизом, а виробники перекладають сплачений податок на споживачів. Акцизи падають переважно на предмети споживання. Мита поділяються на зовнішні та внутрішні, з поділом перших на ввізні, вивізні та транзитні»[5, с. 327 – 328].

«Сучасна фінансово-правова література майже не торкається питання класифікації непрямих податків, зазначаючи лише про ПДВ, акцизний податок та мито як основні податки всередині цієї групи. Окремо можна відзначити класифікацію І. Кучерова, який серед непрямих податків виокремлює:

- індивідуально-непрямі податки, якими обкладаються виключно певні групи товарів (акцизи);
- універсально-непрямі податки, якими обкладаються всі або майже всі товари, роботи і послуги (ПДВ, податок з продажу);
- митні збори, що справляються з осіб, які здійснюють експортно-імпортні операції»[21, с. 39].

«ПК України жодної іншої класифікації, крім розподілу податків на загальнодержавні та місцеві, не містить. Відповідно до ст. 9 ПК України акцизний податок відноситься до загальнодержавних податків. Втім, ст. 14 ПК України визначає акцизний податок та податок на додану вартість як непрямі податки»[23].

Отже, очевидним на рівні податкового законодавства України є виокремлення групи непрямих податків. Втім ПК України не містить визначення категорії «непрямі податки», так само як і категорії «прямі податки», яку можна передбачити в межах такого виокремлення. Більше того, у ПК України жодний із податків не визначається безпосередньо як прямий податок.

«Як вбачається з наведеного, акцизний податок належить до групи непрямих податків попередньої стадії. Проте таку класифікацію податків навряд чи можна розглядати як загальну та таку, що може бути використана для цілей податково- правового регулювання, оскільки її застосування обмежується сферою застосування зазначеного Закону, а відповідно до ст. 7 ПК України будь-які питання щодо оподаткування регулюються цим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до цього Кодексу та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства»[23].

«Акцизний податок сплачується виключно з певних груп товарів, визначених як підакцизні, в момент та в країні їх випуску для споживання. Зазначене правило є загальним як щодо імпортованих товарів, так і щодо

товарів, вироблених в одній з держав/членів ЄС. Важливо відзначити, що у класифікації ОЕСР саме ця ознака покладена в основу розмежування групи 5121 (акцизи) та групи 5123 (митні та інші імпорتنі збори). Зокрема, група 5123 не охоплює акцизи, що справляються одночасно з імпортованих та з вироблених усередині країни товарів. Такі акцизи входять до групи 5121, якщо вони справляються з імпортованих товарів за такими ж правилами, що і з товарів, вироблених усередині країни. І навіть якщо виробництво (або навіть можливість виробництва) таких товарів усередині держави відсутнє, такі платежі однаково належать до акцизів, а не до ввізного мита»[39, с. 18–19].

Традиційно платниками акцизного податку в загальному розумінні визнавали виробників та імпортерів підакцизної продукції. Такий підхід здебільшого відповідав так званим «виробничим» акцизам, які стягуються з виробника або імпортера підакцизних товарів і включаються в ціну, сплачену за товар кінцевим покупцем.

«Наразі стаття 212 ПК України закріплює такий перелік платників акцизного податку:

- особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;
- особа – суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України;
- фізична особа – резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства;
- особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари (продукцію), визнані безхазайними, підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством

порядку;

- особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законом відповідно до цього Кодексу;

- особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог;

- особа, на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів у разі порушення таких умов;

- особа, на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов;

- особа – суб'єкт господарювання роздрібної торгівлі, яка здійснює реалізацію підакцизних товарів;

- оптовий постачальник електричної енергії;

- виробники електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електричної енергії;

- особа – власник ввезеного на митну територію України вантажного транспортного засобу, що переобладнується у легковий автомобіль, з якого справляється акцизний податок;

- особа, яка реалізує пальне»[23].

Як видно з наведеного, український законодавець дає досить детальний перелік платників акцизного податку. При цьому платниками акцизного збору визнаються як фізичні, так і юридичні особи не залежно від того, чи здійснюють вони комерційну діяльність. Водночас досить

складно визначити загальний критерій, за яким можна виділити ці групи платників податків.

З точки зору законодавчої техніки опису платників акцизного податку можна зазначити, що більшість платників податку описується через ідентифікацію певного виду діяльності (операцій) з підакцизними товарами:

- «вироблення підакцизних товарів, у тому числі з давальницької сировини;
- ввезення підакцизних товарів на митну територію України;
- реалізація конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;
- реалізація або передача у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законом відповідно до п. 213.3 ст. 213 цього Кодексу);
- реалізацію підакцизних товарів (у тому числі пального);
- оптове постачання, виробництво електричної енергії та її продаж поза оптовим ринком електричної енергії;
- переобладнання ввезених на митну територію України транспортних засобів у легкові автомобілі, з яких справляється акцизний податок»[23].

Інші види платників акцизного податку виокремлюються шляхом відсилання на певні встановлені та покладені на них вимоги та/або умови. Зокрема, це стосується таких осіб:

- на яких покладається дотримання вимог митних режимів, що

передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог;

- на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів у разі порушення таких умов;

- на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов»[23].

Те, що платники акцизного податку є платниками спеціального збору, безперечно. Однак, особливий статус цих суб'єктів не пов'язаний з їх особливостями і навіть не з видом діяльності, яку вони здійснюють. Виробництво, імпорту і продаж товарів як такі не можуть вважатися окремою діяльністю. Ознаку специфіки їм надає саме підакцизна продукція, для якої вони виготовлені. Тобто, особа набуває статусу платника податку лише за умови провадження певної діяльності з підакцизною продукцією. У світлі викладеного, при визначенні суб'єкта як платника податку, ключовим є його зв'язок з об'єктом оподаткування – підакцизною продукцією.

2.2. Реалізація процедур сплати, обліку та звітності акцизного податку

Аналізуючи особливості обчислення та сплати акцизного збору, необхідно враховувати специфіку цього виду непрямого податку. За особливостями обчислення та сплати акцизний податок багато в чому схожий на аналогічні процеси, характерні для податку на додану вартість. Принципова відмінність полягає в тому, що щодо акцизів розрахунок форм вираження вартості стосується лише товару (продукції), тоді як щодо податку на додану вартість, крім цих елементів оподаткування, він також

впливає на реалізацію робіт і послуг.

При розрахунку акцизного податку варто розділити такі категорії, як «сума податку, що належить покупцеві» та «сума податку до сплати». Це пов'язано з розмежуванням формального та реального платників податків у непрямому оподаткуванні. Сума сплаченого покупцем податку відображає взаємовідносини між формальним і реальним платником податку: між особою, яка фактично надає кошти для сплати акцизного податку в ціні реалізації товару (продукції), та особою, яка вважається законодавець як платник акцизного податку та перераховує кошти до бюджету.

Сума податку, що підлягає сплаті, характеризує відносини між формальним платником акцизного податку (тобто визначеним Податковим кодексом) та власником доходу від сплати цього податку (державою чи територіальними громадами). Законодавець, виходячи з цього, здебільшого зупиняється на регулюванні другого аспекту відносин, зосереджуючись на характеристиці розмірів належних до сплати акцизів. Різниця між сумами податку, представленими покупцеві, і сумами податку до сплати також пов'язана з використанням звільнень від акцизного податку, які не можуть поширюватися на суми податку, які пред'являються покупцеві, і бути обов'язковими під час покупки.

«Значною мірою порядок обчислення та сплати акцизного податку диференційовано залежно від режиму обігу підакцизних товарів. Йдеться про різницю між порядком обчислення акцизного податку за операціями із виробництва підакцизної продукції на митній території України та порядком його обчислення й сплати по операціях із ввезення підакцизних товарів на митну територію України. Положення ст. 29 Податкового кодексу України передбачає обов'язок самостійного обрахування суми грошового зобов'язання платником податків на підставі даних податкового обліку об'єктів оподаткування»[23].

Сума грошового зобов'язання зі сплати акцизного податку

розраховується шляхом додавання сум такого податку, які розраховуються різними способами для кожної групи підакцизних товарів. При цьому можуть застосовуватися різні податкові ставки. Сума грошового зобов'язання розраховується в кінці кожного фінансового періоду. При цьому враховуються всі операції з реалізації підакцизної продукції, що відбулися в цьому податковому періоді.

Як уже зазначалося, особливості розрахунку акцизного податку можна диференціювати за характером підакцизної продукції. За цим критерієм порядок обчислення акцизного податку поділяється на розрахунки для товарів (продукції), які:

- а) виробляються та реалізуються на території України;
- б) перетнути митний кордон України.

Для товарів (продукції), що виробляються та реалізуються на території України, акцизний податок обчислюється у фіксованих ставках, кратних (гривня, євро тощо) одиниці (літр, кілограм, штука, кубічний сантиметр) або у відсотках до оборот, отриманий від продажу, включає безпосередньо суму акцизного податку. При цьому оподатковуваний податком оборот від реалізації підакцизних товарів і належні до сплати до бюджету суми акцизного податку включаються платником у податкову звітність – декларацію акцизного податку за період, у якому відбулася реалізація товарів.

«На застосуванні особливого порядку обчислення суми податку для підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальницької сировини, наголошують автори Постатейного коментаря до Податкового кодексу України»[23]. Такий порядок встановлений п. 217.2 ст. 217 Податкового кодексу України. Як і за загальним правилом, сума податку в такому разі обчислюється виходячи з об'єкта оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку, що діє на дату виникнення податкових зобов'язань. Проте, увага звертається на тому, що для товарів, вироблених на митній території України, датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх

реалізації виробником, в той час як для підакцизних товарів, вироблених з давальницької сировини, такою датою є дата відвантаження готової продукції її замовнику або за його дорученням – іншій особі. Ці правила встановлені пп. 216.1 та 216.5 ст. 216 Податкового кодексу України, і відповідно, норма закріплена п. 217.2, є певним дублюванням»[31].

Крім загальних правил обчислення акцизного податку з товарів, вироблених на митній території України, стаття 217 Податкового кодексу встановлює також деякі правила сплати акцизного податку. Пунктом 217.3 встановлено правило сплати податків виключно в національній валюті, а пунктом 217.4 – виключно грошову форму сплати податків шляхом взаємної компенсації, зустрічних зобов'язань, векселів та в інших формах, що не передбачають сплату сум податку в касу бюджету.

У разі встановлення ставки акцизного податку в іноземній валюті податок на підакцизну продукцію обчислюється за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на перше число кварталу, в якому такі товари оформлюються. Відповідно до ст. 215 ставок у євро передбачено на нафтопродукти та скраплений газ; автомобілі та їх причепа та напівпричепа, мотоцикли. Для визначення розміру акцизного податку офіційний курс гривні протягом календарного року залишається незмінним.

«Порядок обчислення акцизного податку визначається окремими статтями Податкового кодексу України (статті 217 – 221), та диференціюється в залежності від типу ставки акцизного податку. Сума акцизу по підакцизним товарам, по відношенню яких встановлюються тверді (специфічні) ставки, обчислюється як сума відповідної податкової бази та податкової ставки. Сума акцизу по підакцизним товарам, по відношенню яких встановлено адвалорні ставки, розраховується як відповідна податковій ставці процентна доля податкової бази. При змішаній податковій ставці сума акцизу обчислюється як сума, яка отримана у результаті складання сум акцизу, які обчислені при складанні твердої

податкової ставки та об'єму реалізованих підакцизних товарів у натуральному вираженні і як відповідна адвалорній податковій ставці процентна доля вартості підакцизних товарів»[23].

Загальна сума акцизного податку виражається сумою, отриманою в результаті підсумовування сум акцизного податку, які розраховуються для кожного виду підакцизної продукції та оподатковуються за різними ставками податку. Розмір акцизного податку розраховується на кінець кожного податкового періоду щодо всіх операцій з реалізації підакцизної продукції, дата реалізації якої відноситься до цього податкового періоду. Якщо платник податку не веде окремого обліку, сума акцизного податку визначається виходячи з максимальних ставок податку, що застосовуються платником податку з єдиної бази, яка визначається для всіх підакцизних операцій.

«З товарів, які переміщуються через митний кордон України акцизний податок обчислюється по-іншому. Стаття 218 Податкового кодексу визначає, що суми податку з товарів (продукції), які ввозяться на митну територію України, що підлягають сплаті, визначаються платниками податку самостійно, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку»[23].

Особливістю сплати акцизного податку при ввезенні підакцизної продукції на митну територію України є взаємозв'язок та спільне здійснення податкових і митних процедур. Платники податку, які ввозять підакцизну продукцію, зобов'язані її задекларувати та сплатити податок при ввезенні на митну територію України.

При цьому встановлюється особливий порядок сплати акцизного збору на алкогольні та тютюнові вироби, що підлягають маркуванню. Оскільки для операцій з алкогольними напоями та тютюновими виробами спосіб сплати акцизного збору встановлюється шляхом придбання марок акцизного збору, обчислення податку на імпорту здійснюється за ставками, що діють на момент придбання марок акцизного податку.

Окремо встановлюється також порядок обчислення податку у разі тимчасового ввезення товарів (продукції) на митну територію України та транзиту через митну територію України (стаття 219 Податкового кодексу України), а також тимчасово ввезені на митну територію України та використання яких не має комерційного характеру. Згідно з пунктом 219.1 статті 219 Податкового кодексу обов'язковою умовою пропуску транзиту підакцизних товарів (продукції) через митну територію України є здійснення заходів, спрямованих на забезпечення доставки таких товарів (продукції) відповідно до порядку, визначеному митним законодавством.

Дане положення кореспондується вимогам п. 27 Директиви Ради ЄС «Про загальний режим акцизних зборів» від 16 грудня 2008 року, де вказується, що підакцизні товари будуть придбані фізичними особами для їх власних потреб та будуть транспортовані ними до іншої держави – члена, то акцизні збори мають сплачуватися у державі – члені придбання товарів відповідно до принципу регулювання внутрішнього ринку. П. 28 цієї Директиви вказує, що є суттєвим визначення категорії «комерційних цілей», що дозволить уникнути розбіжностей та проблем у правозастосуванні»[32].

Застосування акцизного податку для окремих категорій операцій з підакцизними товарами характеризується особливостями. Ці ознаки стосуються як виду підакцизних товарів (продукції), так і спеціального режиму оподаткування в цьому випадку, а також особливих методів обліку та контролю, діяльності контролюючих органів. Традиційно серед подібних різновидів виділяють алкогольну продукцію, тютюнові вироби та нафтопродукти. Специфіка акцизного податку в такій ситуації до прийняття Податкового кодексу України зумовлювала застосування спеціальних законодавчих актів, які закріплювали специфіку акцизного податку на алкогольні напої.

«Стаття 221 Податкового кодексу встановлює особливості обчислення акцизного податку з тютюнових виробів, які обумовлені декількома

чинниками. По-перше, тютюнові вироби оподатковуються за адвалорними та специфічними ставками одночасно, відповідно до пп. 215.3.2. п. 215.3 ст. 215. По-друге, при визначенні суми акцизного податку з тютюнових виробів за адвалорними ставками передбачена встановлена ст. 220 процедура декларування максимальних роздрібних цін. Сума податку з тютюнових виробів обчислюється окремо за кожним видом товару, на який встановлено максимальну роздрібну ціну. По-третє, при обчисленні акцизу на цей вид товару для визначення суми акцизного податку застосовується мінімальне акцизне податкове зобов'язання. Розмір мінімального акцизного податкового зобов'язання встановлений у підп. 215.3.3 п. 215.3 ст. 215 Податкового кодексу шляхом закріплення його суми у гривнях за 1000 штук. У цілому конструкція мінімального акцизного податкового зобов'язання нагадує мінімальну граничну ставку податку, що відповідає статті 27 Кодексу»[31].

Згідно з п. 221.2 розмір акцизного податку визначається для однойменних сигарет, на які встановлюється максимальна роздрібна ціна, окремо до рекламної та специфічної ставки, після чого суми додаються уточнюються та порівнюються з мінімальними зобов'язаннями. При цьому сума податку, обчислена за адвалорною та специфічною ставками, не повинна бути меншою за розмір мінімального акцизного податку.

«Пунктом 221.3 закріплено обов'язок здійснювати продаж тютюнових виробів за ціною не вище максимальної роздрібною ціни, яка нанесена на пачку (коробку та сувенірну коробку), у тому числі і за наявності у місці торгівлі тютюновими виробами таких виробів одного найменування з різними розмірами максимальних роздрібних цін. Відповідно до підп.14.1.106 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу максимальні роздрібні ціни – це ціни, встановлені на підакцизні товари (продукцію з урахуванням усіх видів податків (зборів), вищими за які не може здійснюватися продаж підакцизних товарів (продукції) у роздрібній торгівлі»[23]

«Статтею 1 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» під роздрібною торгівлею розуміється діяльність з продажу товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, у тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших суб'єктах господарювання громадського харчування»[32].

«Нанесення максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби регулюється статтею 11 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», згідно з якою встановлена виробником або Імпортером максимальна роздрібна ціна на тютюнові вироби наноситься на пачку, коробку або сувенірну коробку тютюнових виробів разом із датою їх виготовлення способом та у місці, визначених виробником, і складається з її цифрового виразу та скороченого найменування грошової одиниці України»[32]. Дата виробництва складається з шести цифр, перші дві з яких позначають день, наступні дві — місяць, а останні дві — рік дати.

«Контроль за дотриманням максимальних роздрібних цін на митній території України покладено на органи державної податкової служби України відповідно до п. 221.4 статті 221 Податкового кодексу України та Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів». Відповідно до статті 17 цього Закону у разі роздрібною торгівлі тютюновими виробами за цінами, вищими від максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених імпортерами таких тютюнових виробів та нанесених на пачку, до суб'єктів торгівлі передбачено застосування фінансових санкцій у вигляді штрафу з розрахунку 100 відсотків вартості наявних у такого суб'єкта господарювання тютюнових виробів, але не менше 10000 гривень»[32].

Важливе значення має правильний розрахунок максимальних

роздрібних цін. «Оскільки відповідно до підп. 14.1.4 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України акцизний податок – це непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції), то 5 відсотків акцизного податку має бути включено до вартості тютюнових виробів з урахуванням податку на додану вартість, які реалізуються в роздрібній торгівлі»[23].

Особливістю провадження торговельної діяльності з продажу алкогольної продукції є не лише обов'язковість нарахування та сплати акцизного податку, а й дотримання порядку надання ліцензії на таку діяльність. Безперечно, питання ліцензування діяльності осіб, які торгують алкогольними напоями, не повністю входить до сфери оподаткування, але його процедурна реалізація вимагає уваги цього питання в нашому дослідженні.

Продаж алкогольних напоїв в Україні відбувається тільки за наявності ліцензії. «Відповідно до Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів торгівля алкогольними напоями може здійснюватися суб'єктами господарювання за наявності у них ліцензій. При цьому у додатку до ліцензії на роздрібну торгівлю алкогольними напоями суб'єктом господарювання вказуються, зокрема, перелік електронних контрольно-касових апаратів та інформація про них: модель, модифікація, заводський номер, виробник, дата виготовлення. Саме використання касових апаратів безпосередньо стосується питання щодо оподаткування операцій з продажу алкогольної продукції»[32].

Особливості розрахунку акцизного податку залежать не лише від специфіки підакцизної продукції та характеру операцій з нею (у разі виробництва на території держави чи імпорту), а й від виду ціни. Необхідність визначення розміру акцизного податку може виникнути на

кількох етапах, що істотно вплине на розрахунок розміру акцизного податку. За цим критерієм можна виділити:

1. Розрахунок акцизного податку у відпускній ціні виробника (відпускна ціна підприємства з урахуванням акцизного податку).

2. Обчислення акцизного податку з підакцизної продукції, що ввозиться на митну територію України, здійснюється за: товарами, що не оподатковуються митними платежами; предмети, що підлягають оподаткуванню митом; на транспортних засобах.

3. Розрахунок акцизного податку з ціни реалізації товарів (продукції), що перебувають у вільному обігу (з урахуванням податку на додану вартість).

Висновки до розділу 2

Основними результатами дослідження з аналізу акцизного податку є:

1. Охарактеризовано сутнісні характеристики акцизів, які є класичним видом непрямих податків на певні товари, що включаються до ціни товарів і сплачуються споживачами. По-перше, акцизи встановлюються, як правило, на дефіцитні та високорентабельні продукти і товари, які є монополією держави. По-друге, вони поєднують як фіскальну функцію податків, що наповнюють державний бюджет, так і регулюючу функцію (регулювання попиту та пропозиції, підвищення ціни на товари за рахунок акцизів або їх зниження шляхом виключення їх із переліку оподатковуваних товарів).

2. Вказано важливу ознаку акцизного податку — це надбавка до ціни виробництва. У цьому випадку ми фактично переходимо до складових, основи формування ціни реалізації, коли до виробничої ціни товару (продукції) додаються витрати на зберігання, транспортування та сплату непрямих податків.

Встановлено основні характеристики порядків обчислення акцизного збору на різних базах оподаткування із застосуванням різних видів

ставок. Характеристика величини бази оподаткування використовується для її визначення для акцизів у разі застосування адвалорних (відсоткових) ставок. При встановленні фіксованих (специфічних) ставок, які передбачають нарахування акцизного податку в абсолютній сумі за одиницю виміру, використовуються кількісні характеристики, що відображають обсяг реалізації в натуральному вимірі.

Показано, що акцизний податок, будучи унікальним за своєю правовою природою механізмом, поєднує декілька специфічних і оригінальних каналів надходження коштів до дохідної частини бюджетів. Надходження від реалізації алкогольної продукції, тютюнових виробів, нафтопродуктів і транспортних засобів, які традиційно і безумовно є проявами оподаткування акцизним збором, вирізняються певною своєрідністю, що, звісно, також потребує належного законодавчого врегулювання. При цьому необхідність адаптації та модифікації одного з різновидів не обов'язково потребує вдосконалення іншої форми акцизного збору. Специфіка цих різновидів потребує певною мірою окремого реагування законодавця при сплаті акцизного податку з продажу алкогольної продукції чи тютюнових виробів.

Вказано важливу ознаку акцизного податку — це надбавка до ціни виробництва. У цьому випадку ми фактично переходимо до складових, основи формування ціни реалізації, коли до виробничої ціни товару (продукції) додаються витрати на зберігання, транспортування та сплату непрямих податків.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МИТНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗІВ В УКРАЇНІ

3.1. Розвиток механізмів адміністрування акцизного податку та шляхи його покращення в контексті досвіду країн ЄС

Система адміністрування акцизів у країнах ЄС постійно зазнає позитивних змін. Важливою тенденцією таких трансформаційних процесів є посилення контролю за виробництвом та реалізацією підакцизної продукції. Тому, щоб покращити ситуацію, уповноважені органи ЄС розробили законодавчі акти та рекомендації та провели інформаційні кампанії. В основному ці заходи стосувалися вдосконалення податкового адміністрування в частині оптимізації здійснення контрольно-наглядової функції на ринку підакцизної продукції та зменшення можливостей ухилення від сплати податків.

З метою проведення контекстно-порівняльного аналізу розглянемо більш детально європейську практику адміністрування акцизів. Країни ЄС будують свої системи адміністрування акцизів по-різному. Як правило, адміністрування конкретного акцизного податку здійснюється з використанням інформації про обсяги промислового виробництва та імпорту, а також кількість продукції, що зберігається на митних складах. Крім того, інструменти податкового адміністрування можуть бути доповнені податковими марками (штрих-кодами або паперовими марками про сплату податку), які наносяться або наклеюються на кожну упаковку готових до продажу алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

Такі марки можуть слугувати як додатковим механізмом контролю, так і засобом самостійного контролю за сплатою акцизного податку. Іншими словами, наявність акцизної марки на упаковці товару підтверджує сплату акцизного податку.

«Податкові органи в багатьох країнах ЄС можуть здійснювати наступні заходи забезпечення контролю за обігом підакцизних товарів:

- вимагати від виробників, імпортерів і експортерів зареєструватися з метою оподаткування, а також отримати ліцензії на виробництво, оптовий та роздрібний продаж;

- усувати недотримання вимог відповідного законодавства шляхом моніторингу вітчизняної виробничої і торговельної діяльності через проведення заходів безпосереднього фізичного контролю, а також шляхом застосування фіскальних (акцизних) марок;
- вимагати від платників податків (виробників, імпортерів) подачі податкових декларацій та сплати податкових зобов'язань»[41, с. 76].

Спираючись на джерела з окремих країн ЄС, звіти міжнародних агентств та неурядових організацій, галузеві документи та джерела даних в Інтернеті, можна визначити найбільш поширені механізми та інструменти контролю за обігом акцизної продукції (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Визначення загальних механізмів та інструментів контролю за обігом підакцизних товарів в країнах ЄС

Підхід	Визначення
1	2
Ліцензування	Офіційний дозвіл на участь у будь-якій діяльності від виробництва до транспортування, роздрібної торгівлі та експорту підакцизних товарів
Державна монополія	Виключне право держави на виробництво та реалізацію деяких видів підакцизних товарів (тютюн, лікєро-горілчані вироби, спирт та ін.)
Податковий склад	Місце, де підакцизні товари виробляються, обробляються, утримуються, приймаються або відправляються під дію угоди про призупинення дії уповноваженим власником складу в ході його діяльності за певних умов, встановлених компетентними органами держави-члена ЄС, де розташований податковий склад
Угода про Призупинення дії	податкова угода, що поширюється на виробництво, обробку, зберігання та рух товарів, при яких дія акцизного податку призупиняється
Система контролю за рухом підакцизних товарів (EMCS)	Комп'ютерна система моніторингу руху
Маркування	Нанесення на підакцизні товари такі, як алкогольні напої та тютюнові вироби, фіскальних (акцизних) марок, які містять дані про дату та місце виготовлення, а також передбачувані шляхи їх роздрібної реалізації

Національний облік	Збір даних про виробництво та обіг підакцизних товарів, порушення відповідного законодавства
Виявлення та відстеження	Системи, що містять як маркери, так і національні облікові структури для відстеження тютюнових виробів по всьому ланцюгу поставок; відстеження руху тютюнових виробів за допомогою передавання даних у глобальну базу інформації про рух тютюнових виробів
Примусове виконання	Зобов'язання щодо виявлення та переслідування незаконної торговельної діяльності
Податок на експорт	Застосування податку на експорт, зокрема, для тютюнових виробів з метою зниження мотивації незаконного реімпорту
Податкова гармонізація	Вирівнювання податкових ставок у сусідніх юрисдикціях з метою зменшення різниці цін на підакцизні товари, зокрема алкогольні напої та тютюнові вироби
Угоди з промисловістю	Співпраця контролюючих органів з легальними виробниками підакцизних товарів з метою підвищення безпеки ланцюга поставок
Просвітницька діяльність	Розповсюдження інформації про ризики, пов'язані з незаконною торгівлею підакцизними товарами; мотиваційна підтримка правоохоронних заходів
Координація агентства	Координація між контролюючими органами для підвищення ефективності акумулювання інформації про нелегальну діяльність на ринку підакцизних товарів, спільних операцій та обміну кращими практиками

Одним із головних елементів адміністрування акцизного податку є ліцензування всіх учасників виробництва та продажу алкоголю та тютюну, що спрощує моніторинг ринку такої продукції, допомагає виявляти її нелегальні поставки та підвищує спроможність органів влади щодо покарання осіб, які ухиляються від сплати податків. Це особливо ефективно в поєднанні з впровадженням технологій, наведених у таблиці 3.1.

Ліцензію можна диференціювати на рівні роздрібного або оптового продавця. Крім того, альтернативні схеми ліцензування можна диференціювати таким чином:

- 1) реєстрація або повідомлення;
- 2) акредитація або сертифікація;
- 3) негативна ліцензія;
- 4) позитивна ліцензія.

Тому, в багатьох країнах світу роздрібна торгівля алкогольними напоями та тютюновими виробами належить до видів підприємницької діяльності, що регулюються державою. У свою чергу, запровадження режимів ліцензування вважається потенційно ефективним інструментом для зменшення кількості структур збуту такої підакцизної продукції.

Перший підхід використовується в Ірландії, Італії, деяких провінціях Канади тощо. Наприклад, щоб продавати тютюнові вироби, роздрібні торговці в Ірландії повинні зареєструватися в Національному реєстрі роздрібних торговців тютюновими виробами (реєстраційний збір становить 50 євро). У свою чергу реєстрація у Великобританії безкоштовна.

Другий, так званий позитивний підхід, вимагає від потенційного оператора роздрібного ринку подати заяву в повному обсязі для отримання права на отримання ліцензії: учасник повинен відповідати певним визначеним критеріям та сплачувати відповідний податок. Цей вид регулювання більш поширений. Його обрали Фінляндія, Франція, Іспанія, Бельгія, Швеція, Польща, усі країни Балтії, Угорщина, а також 40 штатів США, Австралія та деякі провінції Канади. Умови надання ліцензії на торгівлю тютюновими виробами та пов'язані з цим витрати є специфічними для різних країн. Наприклад, у Латвії ліцензія коштує 29 євро, а адміністратором є податкова адміністрація. У той же час у Швеції та Фінляндії визначення вартості ліцензій і відповідна адміністративна підтримка покладається на муніципалітети. У Сполучених Штатах, Канаді та Австралії типова ліцензія є річною (\$265 - Каліфорнія, \$255-\$510 - Австралія, \$100 - Канада).

«У країнах ЄС (як і в Україні) тією чи іншою мірою застосовуються ліцензії на виробництво, імпорту, експорт, оптову та роздрібну торгівлю алкогольними напоями. Однак, сьогодні шість країн повністю відмовилися від цього інструмента регулювання алкогольного ринку. До таких країн, зокрема, відносять Данію, Чехію, Грецію та Іспанію»[33, с.

116]. Важлива відмінність полягає в тому, що в Данії кожен власник магазину повинен отримати державну ліцензію на здійснення підприємницької діяльності, але немає обмежень на продаж алкогольних напоїв.

Ліцензування продажу лікєро-горілочаних виробів здійснюється виключно в Нідерландах, їх виробництво – у Швейцарії. Загалом у більшості країн діє фрагментарне ліцензування виробництва та обігу алкогольних напоїв, причому основна увага приділяється ліцензуванню міцного алкоголю (лікєро-горілочаної продукції в національній термінології).

Досить цікавим є досвід регулювання ринку алкогольних напоїв постсоціалістичних країн, які увійшли до ЄС. Тому в Латвії, крім виробництва, ліцензується також оптова та роздрібна торгівля алкогольними напоями, а для роздрібної торгівлі продаж пива виділено в окремий вид ліцензії. Органом ліцензування є Агентство доходів Латвії, а зазначені ліцензії видаються суб'єктам господарювання на невизначений термін.

«Подібно до України, ліцензія на оптову торгівлю алкогольними напоями, ліцензія на роздрібну торгівлю алкогольними напоями та ліцензія на роздрібну торгівлю пивом дає право на виконання відповідних дій тільки в зазначеному в ліцензії місці, і право на використання ліцензії має тільки суб'єкт господарювання, якому ця ліцензія видана. Крім того, у законодавчому порядку визначаються як вимоги до місця торгівлі, так і окремі обмеження щодо продажу алкогольних напоїв»[39].

«Велику роль в розвитку системи контролю за обігом алкогольної та тютюнової продукції в Україні відіграли заходи по вдосконаленню ліцензування та введення Єдиного ліцензійного реєстру»[35]. Наявність цього реєстру дозволяє контролюючим органам мати інформацію про достовірність реєстраційних документів, наданих компаніями під час перевірок.

Алкогольна галузь в Україні завжди перебуває під особливою

увагою держави. Завдяки високій рентабельності продукції та визнаній якості забезпечує значну частину надходжень до державного бюджету та залишається інвестиційно привабливим.

Однак, в Україні вже давно відчувається необхідність реформування алкогольного ринку та боротьби з його підпільним обігом. Основною проблемою алкогольного ринку є підпільний обіг, існування якого, крім значних втрат державного бюджету через занижені податки, занижені офіційні продажі та завищені витрати державних лікеро-горілчаних заводів, також несе ризики для здоров'я населення через до продукції низької якості.

«При цьому, експерти вказують на той факт, що сировиною для тіньового виробництва продукції є не облікований спирт, який тіньові бізнесмени виготовляють на державних спиртозаводах та розливають на потужностях легально-зареєстрованих виробників»[8].

«Існують твердження, що приплив інвестицій і забезпечення різноманітних потреб споживачів на основі процесів диверсифікації та вертикальної інтеграції зможе створити лише приватизація спиртових заводів. Питання приватизації державного монополіста «Укрспирт» обговорюється в уряді з 2006 р., але безрезультатно. Негативний досвід функціонування галузі засвідчує, що належність до державної власності обмежує розвиток спиртової галузі через брак фінансування, згортає ініціативу і можливості задоволення потреб теперішніх і потенційних клієнтів на регіональному й місцевому рівнях» [17].

Зараз алкогольний ринок в Україні передбачає вживання алкоголю виробниками алкогольної продукції, інших можливостей для продажу алкоголю немає через ціновий фактор. У цьому контексті слід звернути увагу на те, що державне регулювання обігу підакцизної продукції в країнах з високим рівнем споживання алкогольних напоїв тісно пов'язане з реалізацією алкогольної політики.

«Більшість країн з розвиненою економікою усвідомили, що ринок

алкогольних напоїв містить високі ризики для національної безпеки, тому в них діє соціально відповідальне законодавство, яке передбачає монополію держави на виробництво чи продаж алкогольних напоїв. Державна (повна чи часткова) монополія на виробництво, оптову та роздрібну торгівлю наявна принаймні у 18 країнах»[6, с. 70].

«Так, монополія на розподіл алкогольних напоїв існує переважно у країнах ЄС та деяких штатах США, на виробництво – країнах колишнього союзу. Такі країни, як Болгарія, Норвегія, Туреччина та Македонія, одночасно мають монополію на виробництво та розподіл алкогольних напоїв»[129].

«Окремими країнами надається перевага здійсненню державного контролю на стадії реалізації алкогольних напоїв. Так, у Швеції державі належить монополієне право на роздрібну торгівлю алкогольними напоями. Держава реалізує дане право через спеціально створене підприємство «Systembolaget». Тобто шведські виробники (пивоварні заводи, лікеро-горілчані заводи, виробники вина), а також імпортери та дилери, маючи спеціальну ліцензію, спочатку поставляють продукцію підприємству «Systembolaget». Також у Швеції регулюються й роздрібні ціни на алкогольні напої. Так, алкогольні напої, вино, експортне пиво (з вмістом спирту більше 3,5 %) реалізуються лише в спеціалізованих державних магазинах. У цілому через роздрібну торгівлю реалізується до 94 % усієї алкогольної продукції»[146, с. 287]. Такий режим реалізації істотно обмежує рівень споживання алкогольних напоїв.

У Фінляндії держава суворо контролює як виробництво, так і продаж алкогольної продукції. Виключне право на роздрібну торгівлю алкогольними напоями має державна компанія «Алко». В Ісландії право на виробництво алкогольних напоїв належить державній монополії, і такі напої продаються в її мережі магазинів. У Норвегії роздрібний продаж спиртних напоїв, вин і пива з ABS. алк. більше 4,75% може зробити тільки АТ «Вінмонополет» у мережі спеціалізованих магазинів аналогічного

найменування.

Тому, в європейському просторі для комерційних операцій акцизний податок сплачується в державі-члені споживання. Щоб полегшити це, підакцизні товари транспортуються з однієї держави-члена до іншої під дією «призупинення мита», доки вони не досягнуть кінцевого пункту призначення. Якщо комерційні партії вже були випущені для споживання та акцизний податок сплачено в одній державі-члені, а потім транспортуються до іншої держави-члена як кінцевого пункту призначення, існує система відшкодування, щоб уникнути подвійного оподаткування.

Крім того, уповноважений зберігач (або зареєстрований вантажовідправник) може переміщувати підакцизні товари (в тому числі, коли товари переміщуються через третю країну або третю територію) - з умовою призупинення - з податкового складу (або місця ввезення в ЄС) до:

- інший склад податку;
- зареєстрований одержувач;
- пункти вивезення з ЄС, тобто місця вивезення підакцизних товарів з території ЄС;

- одержувачу, звільненому від сплати акцизного податку (дипломатичні та консульські установи, міжнародні організації згідно з умовами міжнародних конвенцій, збройні сили будь-якої держави-учасниці Північноатлантичного договору та інші). Застосовуються винятки з умов та обмежень, встановлених приймаючою державою-членом. Держави-члени можуть надавати звільнення від оподаткування шляхом відшкодування акцизного податку;

- одержувач, звільнений від сплати акцизного податку (дипломатичні та консульські установи, міжнародні організації згідно з умовами міжнародних конвенцій, збройні сили будь-якої держави-учасниці Північноатлантичного договору та інші). Застосовуються винятки з умов та обмежень, встановлених приймаючою державою-членом. Держави-

члени можуть надавати звільнення від сплати податків шляхом відшкодування акцизного податку.

Для відстеження переміщення підакцизних товарів в ЄС під припиненням функціонує високорозвинена комп'ютеризована система моніторингу руху підакцизних товарів (англ. The Excise Movement and Control System, EMCS). Ця система в режимі реального часу фіксує обіг алкоголю, тютюну та енергетичних товарів, за які ще належить сплатити акцизи. Наразі система реєструє понад 80 000 суб'єктів господарювання та є важливим інструментом для обміну інформацією та співпраці між державами-членами.

Найбільш вдалим рішенням щодо захисного маркування є використання захищеного ярлика, який є державним документом, що засвідчує законність виробництва та обігу алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Використання акцизних марок дозволяє державі оперативно ідентифікувати товари, звільнені від оподаткування акцизним податом, і гарантує покупцеві якість і кількість придбаного товару.

Більшість європейських країн вказали, що незаконна торгівля тютюновими виробами є кримінальним злочином. Проте, покарання за такі діяння залежать від обсягу та вартості незаконного обігу підакцизної продукції, а отже, переважно залежать від законодавства країни, де зареєстровано злочин.

Тому, в арсеналі правоохоронних органів є широкий спектр покарань. Розмір покарання варіюється в залежності від виду порушення, від штрафу до позбавлення волі. У той же час чинний Митний кодекс ЄС не містить конкретних положень про кримінальну відповідальність, а стаття 21 лише встановлює обов'язок держав-членів ЄС передбачити штрафні заходи у разі недотримання митного законодавства та підтверджує, що такі санкції повинні бути ефективні, пропорційні та мають стримуючий ефект. Держави-члени також повинні повідомити Європейську комісію про застосовану систему санкцій.

Зокрема, Кримінальний кодекс Європейського Союзу та Загальний податковий кодекс Європейського Союзу передбачають кримінальну та адміністративну відповідальність за такі злочини:

- штраф від 37 500 до 75 000 євро і позбавлення волі від трьох до п'яти років залежно від характеру злочину за порушення сплати акцизних зборів і торгівлю підакцизною продукцією;

- штраф у розмірі 45 000 євро та позбавлення волі від трьох до п'яти років, залежно від характеру злочину, за порушення в обліку, реєстрації та інвентаризації продукції, що підпадає під акцизний податок.

«Часткова декриміналізація діяння щодо нелегального обігу підакцизних товарів передбачена Кримінальним кодексом, призвела до того, що переміщення через митний кордон поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю товарів незалежно від їх вартості чи категорії, в тому числі й підакцизних, кваліфікується як порушення митних правил та розглядається судами в адміністративному порядку. Наразі відповідальність за контрабанду підакцизних товарів у вигляді штрафу встановлена ст. 482 «Переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України поза митним контролем», ст. 483 «Переміщення або дії, спрямовані на переміщення товарів через митний кордон України з приховуванням від митного контролю» та ст. 484 «Зберігання, перевезення, придбання чи використання товарів, транспортних засобів комерційного призначення, ввезених на митну територію України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю» Митного кодексу України» [17].

Підсумовуючи, можна сказати, що однією з актуальних проблем у сфері адміністрування акцизного податку, а отже забезпечення виконання ним фіскальної та регулюючої функцій, є забезпечення належного контролю за обігом підакцизних товарів з метою протидії контрабанді та запобігання ухилення від сплати акцизного податку.

Аналізуючи світовий досвід адміністрування акцизного податку та, зокрема, контролю за обігом підакцизної продукції, можна виділити декілька загальних напрямків, що застосовуються державами:

- правові заходи;
- фіскальні заходи;
- система маркування товарів, що підпадають під акцизний збір, з метою відстеження та контролю ланцюга постачання;
- міжвідомча співпраця національних установ;
- співпраця державних органів з представниками бізнесу, у тому числі шляхом укладання договорів, створення спеціалізованих контрольно-правоохоронних структур;
- координація зусиль на регіональному та субрегіональному рівнях;
- удосконалення системи контролю за виробництвом підакцизної продукції всередині країни, запровадження електронної реєстрації промислових підприємств та їх ліцензування;
- ефективна правоохоронна діяльність;
- міжнародне співробітництво та обмін інформацією.

3.2. Шляхи удосконалення акцизного оподаткування в Україні в умовах євроінтеграції

Результати проведеного дослідження дозволяють зробити висновок, що в сучасних умовах розвитку України проблема вдосконалення акцизного збору набуває особливої актуальності, про що свідчать наявні диспропорції між його фіскальним і регуляторним ефектами, а також рівнем незаконного обігу підакцизної продукції. Враховуючи ці виклики, постає нагальна потреба вдосконалення порядку обчислення та сплати акцизного податку шляхом посилення його регуляторних властивостей та розширення бази оподаткування. Крім того, у процесі управління акцизним збором контролюючі органи повинні приділяти особливу увагу механізмам контролю за рухом підакцизних товарів з метою недопущення їх

незаконного переміщення.

Крім того, в умовах євроінтеграції України адаптація національного акцизного законодавства є ключовим завданням у процесі фінансової реструктуризації. Тому в рамках реалізації положень було домовлено посилити та посилити співпрацю, спрямовану на вдосконалення та розвиток податкової системи та податкових органів України, а також гармонізацію політики протидії та протидії шахрайству та контрабанді підакцизної продукції.

«Не зважаючи на цілу низку вже реалізованих змін, і на сьогодні залишається чимало розбіжностей між нормами ПКУ та директивами ЄС щодо специфічних акцизів. З огляду на вищезазначене до основних проблем акцизного оподаткування, які слід подолати в напрямку гармонізації, можна віднести:

- неузгодженість ставок підакцизних товарів в реаліях вітчизняної податкової системи та фінансової системи ЄС;
- розбіжності у визначеннях об'єктів оподаткування в даних системах;
- неефективна, складна та непрозора система адміністрування акцизного податку в Україні;
- нелегальний обіг підакцизних товарів, що прямо впливає на суми надходження акцизного податку до бюджетів;
- відмінності пільгового оподаткування акцизним податком в Україні та країнах-членах ЄС»[52].

На нашу думку, практичні шляхи вдосконалення оподаткування акцизами в умовах європейської гармонізації та з метою посилення їх фінансового та регуляторного впливу, а також механізмів управління акцизами та боротьби з незаконним обігом акцизів, можна віднести наступне:

Поступово наближати ставки акцизу та тютюнових виробів до стандартів країн-членів ЄС. Відповідно до ст. 10 Директиви 2011/64/ЄС від 21.06.2011, з 1 січня 2014 року мінімальний акцизний податок у

держав-членах ЄС становить не менше 90 євро за тисячу сигарет і не менше 60% середньозваженої роздрібної ціни сигарет.

«На нашу думку вирівнювання акцизів на тютюнові вироби до рівня ЄС призведе до скорочення їх споживання та покращення стану здоров'я громадян. Проте, різкого збільшення цін на тютюнові вироби до аналогічних європейських цін допустити не можливо, оскільки: рівень доходів населення України є значно нижчим, ніж рівень доходів у країнах ЄС; споживання сигарет на душу населення в Україні і частка витрат на сигарети в структурі споживчих витрат, навпаки, значно перевищує середньоєвропейський рівень; нестабільна ситуація у вітчизняній фінансовій сфері, значний ризик девальвації гривні відносно євро, що значно ускладнює виконання Директиви 2011/64/ЄС»[11].

«Надзвичайно важливий крок до вирішення однієї з ключових проблем акцизного оподаткування тютюнових виробів як не прогнозованості зростання акцизних ставок є затвердження урядом довгострокового восьмирічного графіку підвищення специфічних ставок та мінімального податкового зобов'язання з акцизного податку на тютюнові вироби. Так, Законом України № 2245-VIII від 07.12.2017 передбачене щорічне збільшення ставок акцизного податку на тютюнові вироби у 2018 р. з урахуванням попередньої індексації загалом на 29,7 % та у подальшому до 2025 р. на 20 % щорічно до досягнення мінімального рівня ЄС»[34].

Необхідно відмітити, що гармонізація ставок акцизів на тютюнові вироби у країнах, що набули членство в ЄС, здійснювалась протягом 12- 15 років. Вважаємо, що визначення графіку підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби в Україні в прискореному темпі може спричинити ризики нелегального обігу тютюнових виробів. Враховуючи європейський досвід, а також наявне фінансово-економічне становище в Україні для досягнення відповідного рівня акцизного податку перехідний період має бути поступовим та достатнім для забезпечення

гарантій прав платників податків, уникнення негативних економічних явищ та зменшення надходжень до бюджету.

Основною метою адаптації національного законодавства до європейської класифікації алкогольних напоїв та відповідного акцизного оподаткування є наступне:

- уникати диспропорцій в оподаткуванні національних та імпортованих товарів;
- гармонізація класифікації акцизної продукції; - визначення єдиних термінологічних визначень для всіх товарів, що підпадають під акцизний збір;
- наближення ставок акцизного збору за рахунок встановлення мінімальної ставки;
- стимулювання малого підприємництва – встановлення пільгових ставок для малих підприємств з виробництва підакцизної продукції;
- підвищення ставок для зменшення використання підакцизної продукції.

«Уніфікувати ставки акцизного податку для спирту та алкогольних напоїв в межах гармонізованої класифікації таких підакцизних товарів. Для початку необхідно відмітити, що Угода не вимагає підвищення ставок акцизного податку на спирт та алкогольні напої. Проте, з метою усунення непорозумінь щодо застосування принципу вільного руху товарів вона вимагає запровадження в Україні оподаткування підакцизних товарів, які є обов'язковими для оподаткування в країнах-членах ЄС; їх однакового визначення як необхідної умови ідентифікації підакцизних товарів в Україні й державах ЄС; запровадження однакових підходів до визначення податкової бази та встановлення податкових ставок на товари однієї акцизної категорії, а також податкових пільг, що є обов'язковими для надання в усіх країнах ЄС»[42].

Необхідно зазначити, що Україна вже вийшла на мінімальну ставку акцизного податку для пива, на відміну від ставок на інші підакцизні

товари. «Так, згідно пп. 215.3.1 ПКУ ставка акцизного податку на пиво станом на 01.01.2018 р. складає 2,78 грн. за літр, що в перерахунку на європейську одиницю виміру дорівнює 1,95 євро на гол/ 1 градус чистого алкоголю в кінцевому продукті, що на 4 % більше мінімального рівня ЄС»[23]. Поряд з цим, рівень ставки акцизу на пиво в Україні є суттєво меншим, ніж в усіх сусідніх країнах (рис. 3.1).

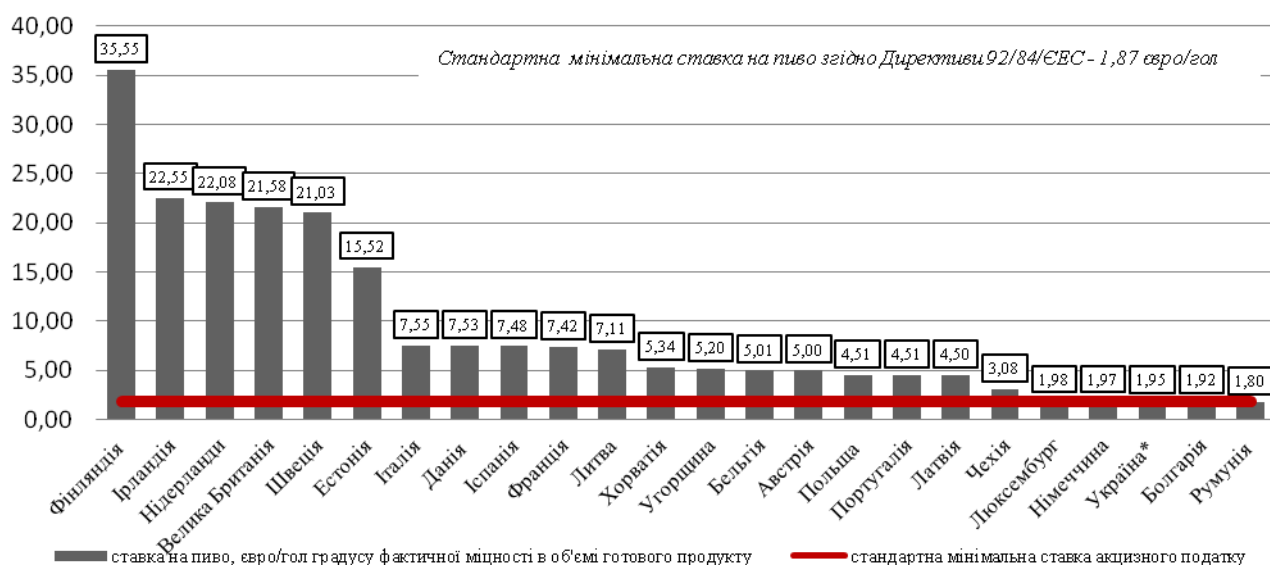


Рис. 3.1. Ставки акцизного податку на пиво в країнах-членах ЄС та Україні станом на 1 січня 2022 р., євро/гол градуса фактичної міцності в об'ємі кінцевого продукту

«Варто зазначити, що на практиці норми Директиви 92/83/ЄЕС щодо застосування однакових ставок акцизного податку до неігристих вин та інших неігристих ферментованих напоїв, а також для ігристих вин та інших ігристих ферментованих напоїв реалізується в більшості країн ЄС» [49]. Оскільки в Європі стимулюється виробництво не ігристих алкогольних напоїв в деяких країнах (Австрія, Бельгія, Велика Британія, Данія, Ірландія, Німеччина, Румунія, Словаччина, Угорщина, Чехія) для них встановлені нижчі або нульові ставки акцизного податку ніж для ігристих (рис. 3.2).

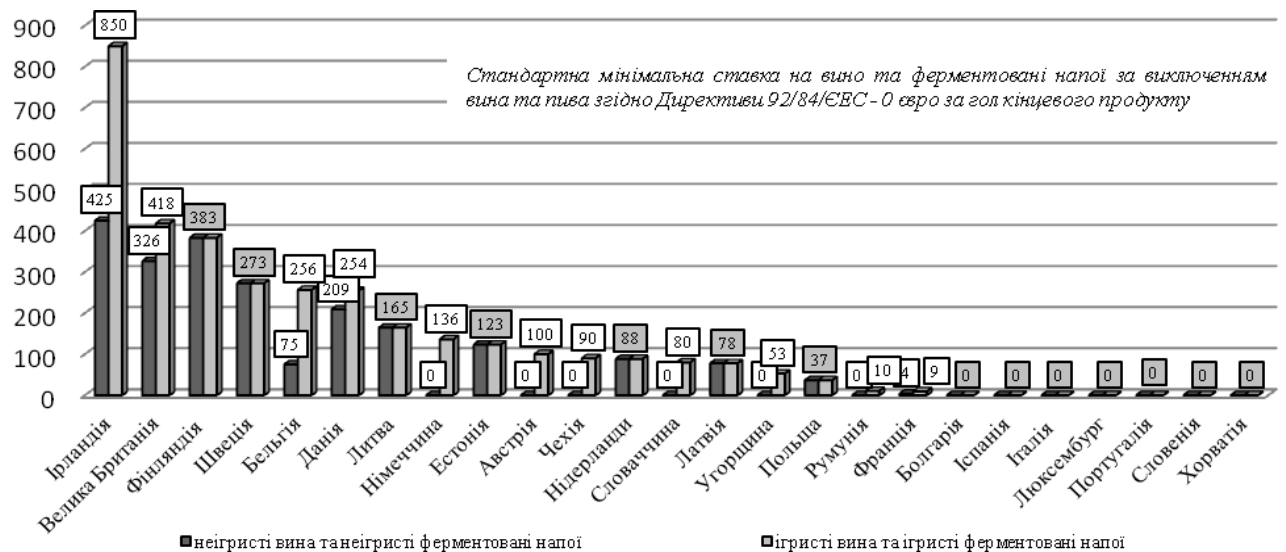


Рис. 3.2. Ставки акцизного податку на вина та ферментовані напої в країнах-членах ЄС станом на 1 січня 2022 р., євро за гол кінцевого продукту

У деяких країнах, таких як Болгарія, Хорватія, Іспанія, Італія, Люксембург, Португалія та Словенія, встановлено нульову ставку акцизного збору для всіх під категорій вин і ферментованих напоїв. Крім того, у Данії та Ірландії в межах підкатегорії застосовується шкала ставок залежно від міцності напою.

В Україні застосовуються різні ставки акцизного податку (не лише залежно від виду ставки, а й від її розміру) для товарів, які відповідно до Директиви 92/83/ЄЕС мають оподатковуватись за однаковою ставкою. Наприклад, для вин, які мають належати до підкатегорії «неігристі», зараз діють різні ставки 0,01 та 8,02 грн. за літр.

У переважній більшості країн ЄС до проміжної продукції для товарів цієї категорії застосовується єдина ставка, яка значно перевищує мінімальну ставку(рис. 3.3).

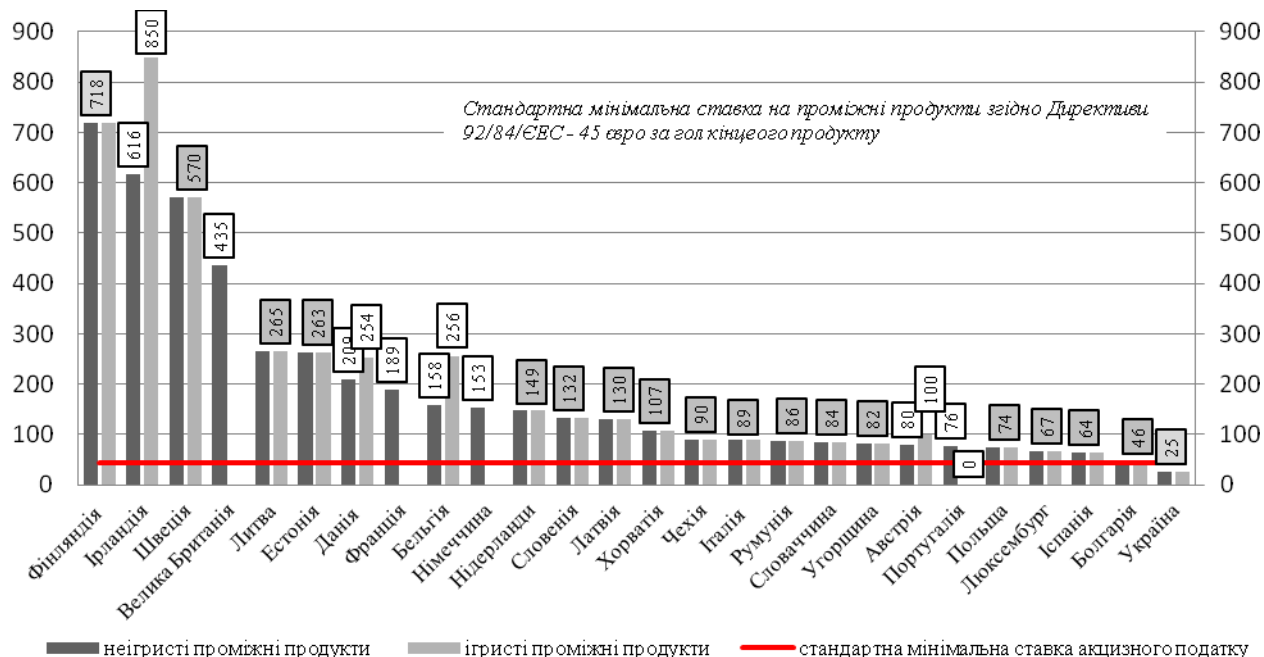


Рис. 3.3. Ставки акцизного податку на проміжні продукти в країнах- членах ЄС станом на 1 січня 2022 р., євро за гол кінцевого продукту

Тому одним із важливих етапів адаптації законодавства України до законодавства ЄС є адаптація акцизного податку на спирт та алкогольні напої України до acquis ЄС. Зокрема, необхідно запровадити єдині вимоги до одиниці виміру бази оподаткування та встановити єдині ставки акцизного податку для алкогольних напоїв у межах кожної із запропонованих категорій вина, напоїв бродіння, крім вина та пива, та проміжних продуктів.

Також рекомендовано запровадити єдину ставку акцизного податку для всіх видів натуральних винограджних вин та інших неігристих/газованих напоїв бродіння, а також єдину ставку для ігристих та газованих вин та ігристих/газованих напоїв бродіння. Це дозволить реформувати акцизний податку на алкогольні напої з урахуванням досвіду країн ЄС і дасть значний поштовх для розширення торгових можливостей України.

Висновки до розділу 3

Підсумовуючи вищевикладене, можна зробити низку висновків щодо пріоритетних напрямків розвитку адміністрування акцизного податку в Україні з метою підвищення його фіскальної та регулюючої ефективності.

Спростити систему адміністрування акцизів шляхом впровадження нових інноваційних технологій та вдосконалення існуючих електронних систем контролю за обігом підакцизної продукції. В умовах значної затемненості ринку підакцизних товарів дуже актуальною є розробка та впровадження інноваційних механізмів контролю за їх обігом, зокрема електронної системи адміністрування акцизів, яка спрямована на підвищення ефективності процедур моніторингу руху підакцизних товарів від виробника до кінцевого споживача. Ця система передбачає використання засобів дистанційного контролю, посилення функції безпеки ланцюга поставок акцизної продукції шляхом використання сучасних методів автентифікації та верифікації.

Розглянувши європейську практику контролю за обігом підакцизних товарів варто зазначити, що в Україні електронні системи перебувають на стадії розробки. Нині функціонує система контролю за рухом горілки й лікєро-горілчані виробів та палива. Також прийнято концепцію електронної марки – автоматизованої системи контролю за рухом підакцизної продукції, яка має стати аналогом європейського механізму контролю за рухом підакцизної продукції в Україні.

Подальша розробка та впровадження інноваційних систем контролю за обігом підакцизної продукції в Україні забезпечить комплексний контроль та сигналізацію в межах обігу такої продукції, що охоплюватиме кожен етап її руху від виробника чи імпортера до кінцевого споживача. Такі нововведення забезпечать наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС (у країнах ЄС використовується система електронних адміністративних документів – EMCS, впроваджується система T&T), а також створення єдиного

системного інформаційного простору та формування бази даних щодо обігу підакцизної продукції, яка має стати дієвим важелем боротьби з її незаконним обігом.

Огляд тематичних досліджень із боротьби з торгівлею людьми показав, що міжнародна співпраця, тобто обмін інформацією та співпраця у розслідуванні та судовому переслідуванні, є важливою у боротьбі з незаконною торгівлею підакцизною продукцією. Лише ефективний контроль на національному та міжнародному рівнях запобігає подальшому поширенню нелегальних товарів у світовому масштабі.

Важливу роль у боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів на міжнародному рівні відіграють спеціалізовані міжнародні інституції. Їхнє завдання – напрацювання скоординованих підходів щодо протидії незаконному переміщенню підакцизних товарів та обмін інформацією щодо ефективних шляхів протидії злочинності у цій сфері.

У зв'язку з цим дуже важливо, щоб в Україні реалізувалася ефективна податкова система та економічна політика, яка не сприяла б розвитку нелегальної торгівлі. Для ліквідації нелегальної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами необхідна співпраця в міжнародному масштабі, удосконалення законодавства щодо боротьби з нелегальною торгівлею, посилення прикордонного контролю та використання високотехнологічних інструментів, які дають змогу представникам податкових, митних, правоохоронних та прикордонних служб боротися із злочинністю.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволило сформулювати такі висновки та загальні пропозиції:

1. Дослідження сутності конкретних акцизних податків призвело до необхідності удосконалення трактування поняття «інститут акцизного

оподаткування» та визначення його організаційно-функціональних складових. Продемонстровано необхідність виділення акцизного менеджменту в окрему функціональну складову, удосконалення її визначення та характеристики специфіки. Встановлено, що специфіка адміністрування акцизного податку полягає у ліцензуванні платників податків, формах авансових платежів та дії таких інструментів фіскального контролю, як акцизний депозит, державна монополія, мінімальні оптово/роздрібні ціни, максимальні роздрібні ціни, маркування та використання автоматизованих систем контролю виробництва та руху підакцизної продукції. Отже, термінологічний апарат теорії оподаткування поглибився та розширився.

2. Розроблений аналітичний інструментарій дозволив нам провести структурний аналіз фіскального та адміністративного впливу акцизів і виявити, що:

- 1) фіскальний потенціал акцизів реалізується не повністю;
- 2) акцизний податок в Україні недостатньо виконує свою регулюючу функцію;
- 3) ефективність акцизного податку залежить не тільки від елементів акцизного податку, а й від особливостей його адміністрування. Це стало основою для окреслення перспектив розвитку акцизного податку в Україні.

3. Систематизація та узагальнення акцизного досвіду країн ЄС дозволила виявити, що вирішальну роль у його вдосконаленні відіграє вдосконалення адміністрування акцизного податку, загальними напрямками якого є посилення контролю за виробництвом та обігом підакцизної продукції. Врахування такого досвіду в Україні дозволить (без збільшення загального податкового навантаження) значно збільшити податкові надходження від акцизів та позитивно вплинути на соціально-економічні процеси в країні.

4. Перспективними напрямками удосконалення оподаткування акцизами в умовах євроінтеграції є посилення заходів щодо гарантованого та стабільного наповнення державного бюджету за наявних регуляторних ефектів, які можуть проявлятися, з одного боку, у стимулюванні розвитку пріоритетних галузей економіки, а з іншого – в обмеженні споживання шкідливих для здоров'я та навколишнього середовища товарів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білан С. В., Лісовий Г. О., Мацюк В. Я., Данілик В. Ф., Стороженко С. А., Чмелюк В. В. Протидія правопорушенням у сфері виробництва та обігу під- акцизних товарів : навч. посіб. / Університет державної фіскальної

служби України. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2019. С. 22.

2. Буканов Г. М., Купін А. П. Проблема історії розвитку акцизного податку. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки*. 2017. Вип. 1(2). С. 15.

3. Велика українська юридична енциклопедія. У 20-ти томах. Т. 6. Фінансове право / редкол.: М. П. Кучерявенко (голова) та ін. ; Нац. акад. прав. наук України ; Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2020. С. 383.

4. Гарбінська - Руденко А. В., Дудник В. М., Яценко Ю. Г. Правові проблеми функціонування фінансової системи України в період дії воєнного стану. Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство». 2022.

5. Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Бойко Н. В. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування : наук.-практ. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2014. С. 264

6. Голобородько Т. В., Шишка А. М. Історія становлення акцизного податку в Україні. Сучасний менеджмент економічних систем в координатах парадигми сталого розвитку : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції. Дніпро : Середняк Т. К. 2020. С. 62.

7. Державна казначейська служба України : Офіційний сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>

8. Дмитренко А. В., Лебедик Г. В. Особливості справляння акцизного податку в Україні та практика оподаткування. *Eurasian Academic Research Journal*. 2017. № 12. С. 65.

9. Заклекта-Берестовенко О. С., Кізима А. Я. Фіскальний та регулюючий аспекти акцизного оподаткування в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*. 2014. Вип. 9-1. Ч. 1. С. 176.

10. Іванченко А. В. Становлення та розвиток акцизного оподаткування в Україні. *Вісник університету ДПС України*. 2005. № 2. С. 15.

11. Імплементация Угоди про асоціацію між Україною та ЄС: економічні

виклики та нові можливості : наукова доповідь / за ред. акад. НАН України В.М.Гейця та чл.-кор. НААН України Т.О.Осташко ; НАН України, ДУ «Ін-т екон. та прогнозув. НАН України». – К., 2016. – 184 с.

12. Казацька М. Д. Правове регулювання акцизного податку в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2019. 250 с.

13. Когут М. Г. Непрямі податки: теоретичні аспекти та практика застосування в Україні та країнах ЄС : дис. ... кандидата юридичних наук. Державний вищий навчальний заклад «Ужгородський національний університет», Ужгород, 2021. С. 176.

14. Комарова І. В. Акцизне оподаткування в Україні у контексті європейських тенденцій. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2017. № 1(37). С. 74.

15. Коротун В. І. Трансформація специфічного акцизу в кодифікованому законодавстві України. *Менеджмент: Збірник наукових праць* / головний редактор А. І. Кредисов. Київ, 2011. Вип. 14. С. 218–228.

16. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 Т. Особенная часть. Т. IV: Косвенные налоги. Х. : Право, 2007. С. 360.

17. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://sta-sumy.gov.ua/mk/>

18. Ментух Н. Ф., Шевчук О. Р. Правові аспекти оподаткування господарської діяльності суб'єктів господарювання в Україні в умовах воєнного стану. Наукові записки. Серія: Право. 2022. № 12. С. 67.

19. Модернізація системи контролю за обігом тютюнових виробів / Н. В. Новицька, І. І. Хлебнікова, В. І. Коротун, Т. В. Кошук та ін. / за заг. ред. Новицької Н. В. Ірпінь, Хмельницький, 2020. 120 с.

20. Надходження податків і зборів. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/nadhodjennya-podatkov-i-zboriv-obovyaz/nadhodjennya-podatkov-i-zboriv/>

21. Податкова система: навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, В. О. Осмятченко, Я. О. Ізмайлов, Т. В. Тучак та ін. Ірпінь : Університет

ДФС України, 2020. С. 176–177.

22. Податкове регулювання ринку тютюнових виробів в умовах його трансформації / В. І. Коротун, Т. В. Кошук, Н. В. Новицька, І. І. Хлебнікова ; за заг. ред. Т. В. Кошук. Ірпінь, Хмельницький, 2020. 133 с.

23. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n5748>. Ст. 216.

24. Про акцизний збір : Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року № 18-92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/18-92#Text>

25. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо податкової реформи : Закон України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text>

26. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-IX#Text>

27. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового контролю та адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 12 травня 2022 року № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>

28. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 3 березня 2022 року № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>

29. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану : Закон України від 24 березня 2022 року № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>

30. Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» : Закон України від 24 лютого 2022 року № 2102-IX. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text>

31. Про загальний режим акцизних зборів: Директива Ради ЄС від 16.02.2008 р. № 118-ЄС. *Офіційний вісник Європейського Союзу*. 2009. L 9/12. 30.

32. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Закон України від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 46. Ст. 345.

33. Про схвалення Концепції створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) «Електронна акцизна марка»: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 6 липня 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/249204815>.

34. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 07.12.2017 № 2245-VIII [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua>

35. Про затвердження Порядку формування, ведення і користування відомостями ліцензійного реєстру та подання їх до Єдиного ліцензійного реєстру: Постанова Кабінету Міністрів України № 1658 від 08.10.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1658-2000-%D0%BF>.

36. Про перелік товарів (продукції), на які встановлюється акцизний збір, та ставки цього збору : Постанова Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 741. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/741-92-%D0%BF#Text>

37. Про перелік товарів (продукції), на які встановлюється акцизний збір, та ставки цього збору : Постанова Верховної Ради України від 4 лютого 1994 року № 3951-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3951-12#Text>

38. Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби : Закон України від 15 вересня 1995 року № 329/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/>

laws/show/329/95-%D0%B2%D1%80#Text

39. Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / [за заг. ред. В. І. Коротуна]. – К. : Алерта, 2017. – 66 с.
40. Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / за заг. ред. В. І. Коротуна. Київ : Алерта, 2017. 66 с.
41. Розбудова комплексної системи протидії тінізації ринку підакцизних товарів України в умовах євроінтеграції: Звіт з НДР № держреєстрації 0117U004361 / Коротун В. І., Новицька Н. В., Кошук Т.В., Хлебнікова І.І. та ін. / кер. авт. кол. В. І. Коротун – Ірпінь : Університету ДФС України, 2017. – 303 с.
42. Соколовська А. М. Податкові аспекти асquis ЄС як орієнтири вдосконалення акцизного податку в Україні / А. М. Соколовська // Фінанси України. – Київ, 2016. – № 12. – С. 21-44.
43. Сіренко М. М. Правове регулювання акцизного податку в Україні : дис. ... доктора філософії : 081 «Право». Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2021. 193 с.
44. Становлення та розвиток податкової системи України : монографія / М. Г. Волощук, І. І. Матьола, Т. О. Карабін, О. В. Білаш. Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. С. 30.
45. Статистичний збірник: «Бюджет України 2020». Київ, 2021. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2_Budget_of_Ukraine_2020_\(for_website\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2_Budget_of_Ukraine_2020_(for_website).pdf)
46. Трансформація акцизної політики України : монографія / В. І. Коротун та ін. ; за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь, 2015. 404 с.
47. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 16 вересня 2014 року № 1678-VII. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011

48. Хлебнікова І. І. Фіскальні та регулятивні ефекти акцизного оподаткування в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Ірпінь, 2018. С. 6–7.
49. Хлебнікова І. І. Гармонізація класифікації спирту та алкогольних напоїв у контексті виконання вимог Угоди про асоціацію України з ЄС / В. І. Коротун, Н. В. Новицька, І. І. Хлебнікова // Бізнес-Інформ. – 2018. – № 7.
50. Швабій К. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Структура та характерні риси нелегального ринку сигарет в Україні в контексті впливу акцизного навантаження на тютюнові вироби. Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2021. Вип. 7. С. 197.
51. Щирий Г. Л. Система специфічного акцизного оподаткування в Україні: етапи становлення та перспективи розвитку. Причорноморські економічні студії. 2020. Вип. 54. С. 225.
52. Ярош М. В. Напрями оптимізації непрямого оподаткування в Україні / М. В. Ярош. // Причорноморські економічні студії. – 2016. – №11. – С. 219–224.