

П. М. Боровик,

кандидат економічних наук,

В. О. Ладиженська,

Уманський національний університет садівництва

ПРОБЛЕМИ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Постановка проблеми. Нразі в Україні одним із основних джерел прибутків державної казни є акцизний податок (до 2011 р. — акцизний збір). Реформування платежу було спричинене тим, що акцизний збір, який функціонував в Україні до 2011 р. не виконував належним чином свої регулюючі завдання, про що свідчить панування на вітчизняному ринку контрабандних підакцизних товарів та продукції, виготовленої підпільними цехами без здійснення контролю її якості та без сплати будь-яких податків. Крім того, зміни механізму акцизного оподаткування, викликані прийняттям окремих положень Податкового Кодексу України вимагають посилення уваги до проблем акцизного оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фіскальна потужність акцизу та значний його регулюючий потенціал зумовили жвавий інтерес до механізму справляння цього платежу з боку науковців.

Зокрема, теоретичним основам функціонування акцизного оподаткування присвячено праці Ш. Бланкарта, І. Озерова, Д. Черніка, І. Янжула та інших відомих науковців.

Проблемам оптимізації акцизного оподаткування з позиції фіскальної достатності та економічної ефективності присвячено наукові дослідження В. Андрущенка, В. Буряковського, Г. Бех, В. Вишневецького, Т. Васильціва, О. Данілова, А. Дриги, Ю. Іванова, А. Крисоватого, І. Луїної, А. Луцика, І. Лютого, П. Мельника, В. Мельника, В. Опаріна, А. Соколовської, В. Федосова, С. Юрія, С. Юргелевича.

Поряд з цим, у працях перерахованих науковців, а також у дослідженнях інших вчених, присвячених зазначеній проблематиці, не всі проблеми податкового регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів остаточно вивчені. Окрім того, прийняття Податкового Кодексу України зумовило суттєві зміни в механізмі акцизного оподаткування. Із перерахованих причин, на наше глибоке переконання, проблеми акцизного оподаткування нині знову актуальні, а тому потребують подальших наукових досліджень, що й стало основним мотивом цієї публікації.

Мета статті. Метою публікації є розробка науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення акцизного оподаткування в Україні. Для виконан-

ня поставленого завдання, під час роботи з матеріалом, вказаним у статті, використано економіко-статистичні методи дослідження, зокрема монографічний метод, метод порівняння, табличний та графічний методи.

Виклад основного матеріалу. Акциз є податковою формою, що має тривалу історію, адже цей платіж справляється в Європі та і на території України уже кілька століть [1, с. 114].

Переваги механізму акцизного оподаткування констатували класики фінансової науки. Зокрема, ще у XVII столітті французький економіст Ф. Демезон вказав, що акциз здатен один принести казні стільки і навіть більше, ніж усі інші податки [2, с. 56].

Ще один, англійський вчений — У. Петті з приводу акцизного оподаткування зазначив що, по-перше, природна справедливість вимагає, щоб кожен сплачував відповідно до того, що він насправді споживає, внаслідок чого акцизний податок навряд чи нав'язується кому-небудь проти волі та його надзвичайно легко сплачувати тому, хто задовольняється предметами першої необхідності; по-друге, цей податок схиляє до ощадливості, що є єдиним способом збагачення народу; по-третє, ніхто не сплачує двічі за ту саму річ, оскільки ніщо не може бути спожите більше ніж один раз [3, с. 77].

Серед сучасних науковців, суттєві регулюючі властивості акцизного оподаткування відзначили Г. Бех [4], Т. Васильців [5], А. Дрига [6], С. Юргелевич [7], та безліч інших дослідників.

З метою дослідження фіскального потенціалу сучасного вітчизняного акцизного збору нами було розроблено динаміку основних податкових надходжень, мобілізованих до бюджетів всіх рівнів однією з податкових інспекцій Черкаської області (рис. 1).

Відомості рис. 1 засвідчили, що акцизний збір на протязі 2005-2010 рр. незмінно формував значну частину податкових надходжень, мобілізованих до зведеного бюджету досліджуваною ДПІ та займав в структурі податкових надходжень протягом 2005-2006 рр. перше місце, а в період з 2007 р. по 2010 р. — друге місце після податку з доходів фізичних осіб.

Окрім того, останніми роками завдяки підвищенню рівня тінізації виробництва підакцизних товарів в

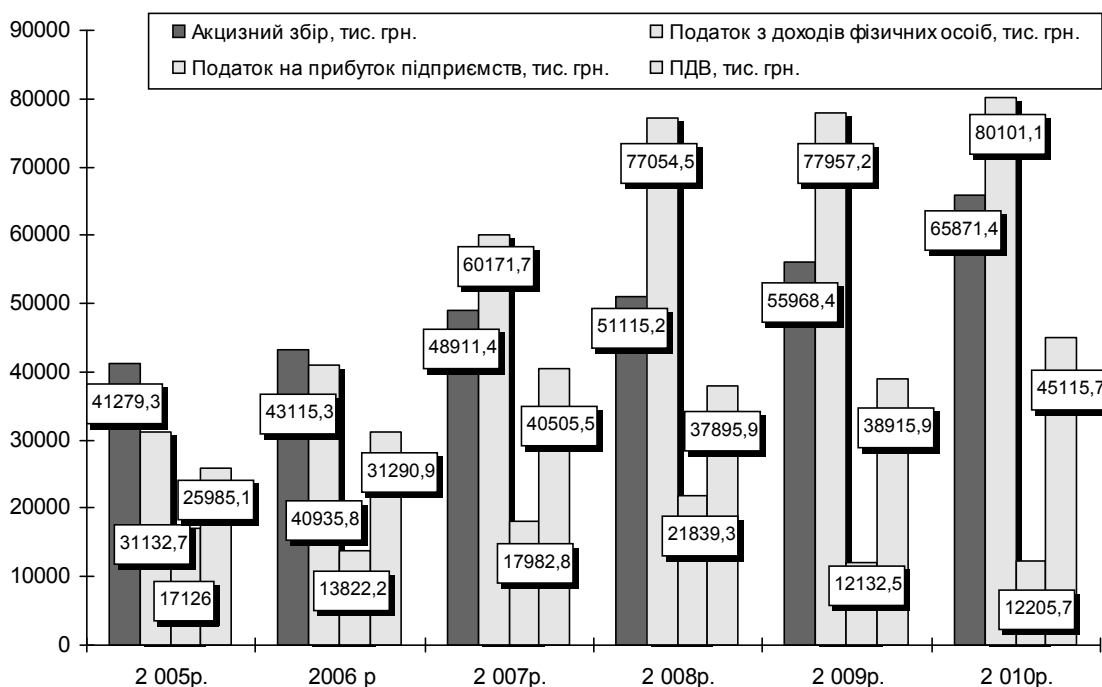


Рис. 1. Динаміка сум основних бюджетоутворюючих податків, мобілізованих однією з податкових інспекцій Черкаської області до зведеного бюджету України

Україні, внаслідок невідповідності розміру ставок акцизного збору цінам на підакцизну продукцію, частка акцизного збору в структурі податкових надходжень державної казни дещо скорочувалась. Зокрема, показники діяльності однієї з державних податкових інспекцій Черкаської області свідчать про певне зменшення частки акцизу в податкових надходженнях, мобілізованих підрозділами та службами цієї податкової інспекції до державного бюджету (табл. 1).

Так, за весь період з 2005 по 2010 р. акцизний збір займав не менше 1/3 податкових надходжень державного бюджету України, мобілізованих досліджуваною ДПІ. Поряд з цим, частка акцизу в структурі доходів державної казни з року в рік скорочувалась та досягла в 2010 р. 33,9 % податкових надходжень державного бюджету. Причиною цього, на наш погляд, є певний спад виробництва алкогольних напоїв на місцевому лікєро-горілчаному заводі, зумовлений світовою фінансовою кризою та зменшенням попиту на їхню продукцію, а також — зростанням попиту на дешевшу, хоч і нижчої якості горілчану продукцію різних підпільних цехів, про що свідчить динаміка показників роботи підрозділу перевірок використання реєстраторів розрахункових операцій (РРО), а також виробництва і обігу підакцизних товарів досліджуваної ДПІ (табл. 2).

Із табл. 2 видно, що загалом по досліджуваній ДПІ за 6 останніх років дещо зменшилась кількість перевірок стосовно дотримання порядку ведення ка-

сових операцій, а також виробництва і обігу підакцизних товарів. У той же час, із відомостей таблиці зрозуміло, що не дивлячись на кримінальну відповідальність за порушення чинного порядку виробництва і обігу підакцизних товарів, по досліджуваній ДПІ в 2008 — 2010 рр. збільшується кількість порушень з цього приводу та зростають розміри самих порушень, що наочно демонструє зростання розмірів фінансових санкцій в розрахунку на одну результативну перевірку, якою виявлені зазначені порушення. Саме цей факт свідчить про виникнення негативної тенденції щодо збільшення на території обслуговування досліджуваної ДПІ обсягів незаконного виробництва та обігу підакцизних товарів, насамперед алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Причинами такого зростання кількості порушень вимог законодавства про виробництво та обіг підакцизних товарів, на наше переконання, було постійне зростання ставок акцизного збору та інші недоліки механізму його справляння, частина з яких була ліквідована під час роботи над відповідним розділом Податкового Кодексу України [8].

Зокрема, Податковий Кодекс України дещо розширив коло платників акцизного податку, віднісши до них таких осіб:

- продавців конфіскованих підакцизних товарів;
- продавців підакцизних товарів, що визнані безхазяйними;
- осіб, що продають підакцизні товари, ввезені

Таблиця 1

Динаміка надходжень акцизного збору та його частка в структурі доходів державного бюджету, мобілізованих однією з податкових інспекцій Черкаської області

Показник	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.
Мобілізовано акцизного збору, тис. грн.	41 279,3	43 115,3	48 911,4	51 115,2	55 968,4	65 871,4
Загальна сума податкових надходжень державного бюджету, тис. грн.	88 582,2	93 323,2	107 497,6	115 384,2	141 692,2	194 310,9
Частка акцизного збору в структурі податкових надходжень державного бюджету, %	46,6	46,2	45,5	44,3	39,5	33,9

Таблиця 2

Динаміка показників роботи підрозділу перевірок використання РРО та виробництва і обігу підакцизних товарів однієї з податкових інспекцій Черкаської області

Показник	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.
Проведено перевірок всього	21	18	17	16	15	15
З них ті, якими виявлено порушення порядку виробництва і обігу підакцизних товарів	3	4	5	6	8	10
Розміри донарахувань в розрахунку на одну результативну перевірку, якою виявлено порушення порядку виробництва і обігу підакцизних товарів, тис. грн.	5,2	5,9	7,1	14,7	17,2	17,5

на митну територію України зі звільненням від оподаткування акцизним податком до закінчення терміну такого звільнення;

— осіб, що мають дотримуватись вимог митних режимів, які передбачають звільнення від оподаткування акцизним податком, у разі порушення ними таких вимог;

— осіб, на яких покладено обов'язки щодо цільового використання ними підакцизних товарів, на які встановлено ставку податку у розмірі 0 %, у разі порушення ними умов цільового використання таких підакцизних товарів [8; 9, с. 12-18].

Крім того, Податковим Кодексом України з

2011 р. збільшено перелік об'єктів оподаткування акцизним податком, насамперед за рахунок:

— операцій з реалізації конфіскованих підакцизних товарів;

— операцій з реалізації підакцизних товарів, що визнані безхазяйними;

— операцій з реалізації підакцизних товарів, ввезених на митну територію України зі звільненням від оподаткування акцизним податком до закінчення терміну такого звільнення [8; 9, с. 18-27].

Також Податковий Кодекс визначив, що базою оподаткування акцизним податком є вартість та обсяги втрачених підакцизних товарів у розмірах, що пе-

ревищують встановлені норми витрат, та, крім того, що у разі наднормативного витрачання спиртів різних видів, базою оподаткування є кількість (або вартість) підакцизних товарів, що їх можна було б виробити з обсягів спиртів різних категорій, що витрачені понад визначені законодавством нормативи [8; 9, с. 27-32].

До позитивних новацій Податкового Кодексу, що, з одного боку, дещо зменшили фіскальний потенціал акцизу, а з іншого, — сприяють подальшій нормалізації відносин з урядами та бізнесовими колами інших країн слід віднести розширення переліку операцій, звільнених від оподаткування за рахунок ввезення на Україну підакцизних товарів:

— для дипломатичних представництв та консульських установ іноземних держав;

— що використовуються як сировина для виробництва на території нашої країни інших підакцизних товарів;

— що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до міжнародних договорів [8].

Що ж до негативних, на нашу думку, нововведень в акцизному оподаткуванні, то до них слід віднести суттєве зростання ставок акцизу на нафтопродукти та алкогольні напої [8; 9]. У той же час, зростання ставок податку на нафтопродукти ще можна якось пояснити тим, що з 2011 р. автовласники уже не сплачують податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, а натомість платять акцизний податок за кожний літр пального та мастил, куплених з метою заправки і обслуговування їх транспорту [8].

Не зважаючи на це, зростання ставок акцизного податку на алкогольні напої та паливно-мастильні матеріали, як показує досвід справляння акцизного збору, може спричинити скорочення обсягів легального виробництва цих видів підакцизних товарів та насичення вітчизняного ринку більш дешевою — контрабандною, нелегальною та фальсифікованою продукцією. При цьому, збільшення розмірів штрафних санкцій за незаконне виробництво і обіг підакцизних товарів, що відбулось з прийняттям Податкового Кодексу України [8], на нашу думку, не зможе ефективно вплинути на тіньовий ринок зазначеної продукції, адже, завдяки цьому він став приносити ще більші прибутки.

Поряд з цим, зростання ставок акцизного податку, підвищення рівня штрафів за порушення акцизного законодавства та посилення заходів державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів може змусити більшість із них розробляти нові й нові схеми податкової оптимізації, що зрештою не принесе жодного фіскального ефекту,

та завдасть шкоди і здоров'ю, і транспортним засобам споживачів.

Підсумовуючи аналіз нововведень в акцизному оподаткуванні нашої держави, зазначимо, що навіть після прийняття Податкового Кодексу України, воно залишається далеким від досконалості, адже цей платіж нині має ще більший фіскальний потенціал, та за окремими позиціями його регулюючі властивості стали менш відчутними.

За цієї причини акцизне оподаткування в Україні потребує суттєвого вдосконалення, яке слід проводити шляхом унеможливлення тіньового обігу підакцизних товарів а також забезпечення виконання цим платежем не лише фіскальних завдань, але й регулюючих функцій.

Що ж до практичних шляхів удосконалення механізму справляння акцизного податку, то ними, на нашу думку, можуть бути:

— мораторій на підвищення розмірів ставок цього платежу протягом тривалого періоду (3-5 років);

— запровадження більш захищених від підробок акцизних марок на алкогольні і тютюнові вироби;

— розширення прав та підвищення відповідальності працівників податкових та митних органів, задіяних у сфері контролю за виробництвом і обігом підакцизних товарів;

— розширення переліку підакцизних товарів за рахунок ювелірних виробів та інших предметів розкоші.

Підсумовуючи результати дослідження зазначаємо, що реформування механізму акцизного оподаткування призведе до формування прозорого і стабільного правового поля діяльності платників цього платежу, сприятиме становленню справедливого конкурентного середовища та, одночасно, спричинить зростання обсягів надходжень державного бюджету, що буде наслідком розширення бази оподаткування.

Висновки. Наразі механізм справляння акцизного податку не є досконалим. Основні проблеми його функціонування пов'язані, насамперед, зі зростанням фіскальних можливостей та зменшенням регулюючого впливу цього платежу. Тому нині настала пора суттєвого вдосконалення порядку нарахування і сплати акцизу шляхом посилення його регулюючих властивостей та розширення бази оподаткування.

Поряд з цим значну увагу в процесі адміністрування акцизного податку податковим та митним органам слід приділяти боротьбі з незаконним виробництвом і обігом підакцизних товарів.

Подальші дослідження в цьому напрямі фінансової науки слід присвятити розробці практичних заходів щодо вдосконалення роботи податкових та митних органів стосовно недопущення тіньового обігу підакцизних товарів.

Література

1. **Фарадинський О. А.** Еволюція акцизного оподаткування в Україні / О. А. Фарадинський // Вісн. Хмельницького національного університету. — 2009. — Вип. 1. — С. 112 — 116. 2. **Олійник О. В.** Податкова система : навч. посіб. / О. В. Олійник, І. В. Філон. — К. : Центр навчальної літератури, 2006. — 160 с. 3. **Антология** экономической классики / предисл. : И. А. Столяров. — М. : МП «ЭКОНОМ КЛЮЧ», 1993. — 717 с. 4. **Бех Г. В.** Законодавче визначення акцизного збору в Україні / Г. В. Бех // Податкова політика в Україні та її нормативно-правове забезпечення : зб. наук. пр. — Ірпінь : Академія ДПС України, 2000. — С. 103 — 106. 5. **Васильців Т. Г.** Методичні аспекти формування моделі розрахунку ставки акцизного збору / Т. Г. Васильців, Я. М. Антонюк // Фінанси України. — 2003. — № 10. — С. 100 — 108. 6. **Дрига А. Б.** Активізація акцизного оподаткування в регулюванні соціальних процесів / А. Б. Дрига // Фінанси України. — 2001. — № 5. — С. 95 — 106. 7. **Юргелевич С.** Деякі напрями вдосконалення непрямого оподаткування в Україні / С. Юргелевич // Проблеми та шляхи розвитку податкової системи в Україні : матеріали наук.-практ. конф. — Ірпінь, 1999. — С. 269 — 273. 8. **Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755?VI** [Електронний ресурс]. — Режим доступу : // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2011. 9. **Науково-практичний коментар до Податкового Кодексу України: в 3 т. — Т. 3.** / кол. авт. ; за заг. ред. М. Я. Азарова. — К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. — 725 с.

Боровик П. М., Ладиженська В. О. Проблеми акцизного оподаткування в Україні

У статті розглянуто сучасні проблеми оподаткування виробництва і обігу підакцизних товарів в Україні та запропоновано напрями його вдосконалення, що базуються на посиленні фіскального потенціалу та зростанні регулюючих властивостей акцизу.

Ключові слова: Акцизний збір, податкове адміністрування, підакцизні товари, акцизний податок, Податковий Кодекс України.

Боровик П. Н., Ладиженская В. О. Проблемы акцизного налогообложения в Украине

В статье рассмотрены современные проблемы налогообложения производства и оборота подакцизных товаров в Украине и предложены направления его совершенствования, которые базируются на усилении фискального потенциала и росте регулирующих свойств акциза.

Ключевые слова: Акцизный сбор, налоговое администрирование, подакцизные товары, акцизный налог, Налоговый Кодекс Украины.

Borovik P. M., Ladizhenska V. O. Problems of excise taxation in Ukraine

In the article the modern problems of taxation of production and turn of pexcise commodities are considered in Ukraine and directions of his perfection, which are based on strengthening of fiscal potential and growth of regulative properties of excise, are offered.

Key words: Excise duties, tax administration, excise commodities, excise tax, Tax Codex of Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 07.04.2011

Прийнято до друку 26.08.2011