

Олександра Олійничук,
кандидат економічних наук, доцент
кафедри економічної безпеки та фінансових
розслідувань юридичного факультету
Тернопільського національного
економічного університету

Наталія Дрижак,
студентка IV курсу юридичного факультету
Тернопільського національного
економічного університету

ПРАВОВІ ФОРМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНИХ І РЕГУЛЮЮЧИХ ЕФЕКТІВ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ ТА ЄС

Розглянуто правові основи акцизного оподаткування в Україні та ЄС. Проаналізовано функції оподаткування акцизним податком. Виділено переваги і недоліки акцизного оподаткування з позицій платника податку та держави. Означено загальні принципи оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв і тютюнових виробів у країнах ЄС. Сформульовано авторські висновки щодо фіскального та регулюючого ефектів акцизного оподаткування.

Ключові слова: податкове законодавство, акцизний податок, акцизне оподаткування, специфічний акциз, акцизне навантаження, подакцизні товари, алкогольні напої, тютюнові вироби.

Олійничук А., Дрижак Н.

Правовые формы реализации фискальных и регулирующих эффектов акцизного налогообложения в Украине и ЕС

Рассмотрены правовые основы акцизного налогообложения в Украине и ЕС. Проанализированы функции налогообложения акцизным налогом. Выделены преимущества и недостатки акцизного налогообложения с позиций налогоплательщика и государства. Рассмотрены общие принципы налогообложения акцизным налогом алкогольных напитков и табачных изделий в странах ЕС. Сформулированы авторские выводы относительно фискального и регулирующего эффектов акцизного налогообложения.

Ключевые слова: налоговое законодательство, акцизный налог, акцизное налогообложение, специфический акциз, акцизная нагрузка, подакцизные товары, алкогольные напитки, табачные изделия.

Oliynychuk O., Dryzhak N.

Legal forms of implementation of fiscal and regulatory effects of excise taxation in Ukraine and the EU

The legal bases of excise taxation in Ukraine and the EU were considered. The functions of excise taxation were analyzed. The advantages and disadvantages of excise taxation from the point of view of the taxpayer and the state were highlighted. The general principles of excise taxation of alcoholic beverages and tobacco products in the countries of the European Union were considered. The author's conclusions concerning the fiscal and regulatory effects of excise taxation were formulated.

Keywords: tax legislation, excise tax, excise taxation, specific excise, excise duty, excise goods, alcoholic beverages, tobacco products.

Актуальність теми. На сьогодні в Україні, як і в багатьох інших країнах, акцизом обкладаються товари, котрі відповідно до податкового законодавства відносяться до подакцизних. Формулювання підходів до визначення форм, принципів та методів правового регулювання і вибору ефективної акцизної політики базується на вивченні сучасного стану розвитку окремих сегментів ринку подакцизних товарів, зокрема, алкогольної та тютюнової продукції. Це пов'язано з тим, що надходження від оподаткування зазначених товарів складають основну частину надходжень внутрішнього специфічного акцизу. З огляду на вищезазначене, актуалізуються дослідження питань правових аспектів оподаткування специфічним акцизом та його ефективності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наукове вирішення проблем удосконалення правового регулювання й оптимізації акцизного оподаткування, а також використання фіскальних і регулюючих ефектів специфічного акцизу знайшли своє відображення у дослідженнях В. Андрущенко, О. Василика, О. Данілова, А. Дриги, В. Коротуна, А. Крисоватого, І. Лютого, В. Мельника, А. Соколовської, І. Якушика

© Олександра Олійничук, Наталія Дрижак, 2017

та ін. Але питання регулюючого впливу акцизного оподаткування на вирішення соціальних проблем надмірного споживання алкоголю та тютюнокуріння, а також відповідної правової регламентації, залишаються дискусійними та потребують подальшого теоретичного дослідження.

Метою статті є дослідження аспектів правових форм реалізації фіскальних і регулюючих ефектів акцизного оподаткування алкогольних і тютюнових виробів в умовах сьогодення.

Виклад основного матеріалу. Основою правового регулювання акцизного оподаткування є Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р., в якому розділ VI регламентує питання визначення платників акцизного податку; об'єктів та бази оподаткування; переліку підакцизних товарів і ставок оподаткування; дати виникнення податкових зобов'язань; порядку і строків сплати податку; складання та подання податкової декларації; контролю за сплатою податку тощо [6].

Загалом акцизний податок можна визначити як непрямий податок на споживання підакцизних товарів, що включається до ціни таких товарів. Ст. 215 Податкового кодексу України встановлено такий перелік підакцизних товарів:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;
- пальне;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа;
- мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше;
- транспортні засоби для перевезення вантажів;
- електроенергія [6].

Законодавство ЄС у сфері акцизного оподаткування здебільшого було сформовано у зв'язку із заснуванням внутрішнього ринку 1 січня 1993 р., що передбачав скасування внутрішніх податкових кордонів між державами-членами ЄС. Основними чинними нормативно-правовими актами у сфері акцизного оподаткування є 6 директив Ради ЄС та два регламенти Єврокомісії.

Згідно з п. 1 ст. 3 Директиви 92/83/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої», акцизний збір встановлений на пиво і визначається, виходячи з кількості гектолітрів/градусів густини плато чи кількості гектолітрів/градусів фактичної спиртової міцності за об'ємом кінцевого продукту. Пільгові ставки можуть встановлюватись для слабоалкогольних напоїв (суміш пива з безалкогольними напоями), а також у випадку, якщо виробники продукції – невеликі пивоварні заводи (п. 1-2 ст. 4). Розділ II згаданої Директиви визначає порядок стягнення акцизного збору на вино у державах-членах ЄС.

До підакцизних товарів Директивою 92/83/ЄЕС віднесено також:

- напої, отримані в результаті бродіння (ферментації) інші, ніж пиво та вино (розділ III);
- проміжні продукти (розділ IV);
- етиловий спирт (розділ V).

Підакцизною вважається вся алкогольна продукція, що вироблена у державах-членах, а також та, що ввезена до ЄС з третіх країн [10, с. 77].

Загальними принципами оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв та тютюнових виробів в країнах ЄС є:

- акцизний податок сплачується у державі призначення, якщо товари, випущені для споживання в одній державі ЄС, спрямовуються до іншої держави ЄС для комерційного використання;
- акцизний податок сплачується у державі придбання товарів, якщо товари купуються приватними особами для особистого користування та перевозяться ними до іншої держави ЄС;
- обіг підакцизних товарів у режимі призупинення оподаткування відбувається між акцизними складами [11, с. 98].

Україна має дещо інший принцип оподаткування акцизним податком підакцизних товарів, ніж країни Європейського Союзу, де його платниками є суб'єкти, що реалізують підакцизні товари безпосередньо споживачам. Відповідно до норм Податкового кодексу України, платниками даного податку визначено:

- особу, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі, з давальницької сировини;
- особа-суб'єкта господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України;
- фізичну особу – резидента або нерезидента, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства;

– особу, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари (продукцію), визнані безхазяйними, 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;

– особу, 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 пункту 213.3 статті 213 Податкового кодексу України;

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

– особу, 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;

– особу, 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;

– особу-суб'єкта господарювання роздрібною торгівлі, яка здійснює реалізацію підакцизних товарів;

– оптового постачальника електричної енергії;

– виробників електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії та продають її поза оптовим ринком електричної енергії [6].

Таким чином, платниками акцизного податку в нашій країні є виробники, продавці та імпортери підакцизних товарів і сума акцизу включається до вартості товару ще до початку його обігу в оптовій та роздрібній торгівлі.

У цьому зв'язку теоретична і практична проблеми полягають в тому, що як ціна, так і обсяг продажу залежать від ставок акцизів. Тобто прогнозування надходжень до бюджету залежить від реакції ринку.

Специфічний акциз традиційно виконує дві функції – фіскальну та регулюючу. С. П. Карпенко відзначає, що тривалий час регуляторний вплив акцизних податків не визнавався, однак протягом останніх двох десятиріч ідея регуляторного впливу специфічних акцизів набуває все більшої популярності. Регуляторний вплив специфічних акцизів поширюється як на сукупну пропозицію, так і на сукупний попит. Встановлюючи високі ставки специфічних акцизів, держава не тільки прагне до наповнення бюджету, але і намагається обмежити споживання певних видів товарів, які, наприклад, можуть бути шкідливими для здоров'я (тютюнові вироби, алкогольні напої тощо) [3, с. 31]. Водночас С. Л. Лондар, Л. В. Козарезенко наголошують, що підвищення ставок тютюнових податків водночас приносить безпосередні вигоди державі у вигляді збільшення податкових надходжень, які відповідно можуть використовуватися для боротьби з тютюнопалінням та підтримки важливих державних медико-санітарних та соціальних програм [4, с. 314].

Таким чином, виконуючи регулюючу функцію, акцизний податок як один із важливих елементів політики ціноутворення в алкогольній та тютюновій галузях виступає інструментом обмеження надмірного споживання алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Однак варто підкреслити, що надто стрімке підвищення ставок акцизного податку при одночасному проведенні заходів щодо обмеження споживання зазначеної продукції призводять до зменшення бази оподаткування за рахунок скорочення обсягів споживання легальної продукції і, як наслідок, погіршення адміністрування акцизного податку до бюджету [5].

На основі вищезазначеного можна виділити такі переваги та недоліки акцизного оподаткування з позицій платника та держави (табл. 1).

Таблиця 1

Переваги та недоліки акцизного оподаткування

Недоліки	Переваги
Зменшення обсягу доходу, який міг би спрямовуватись на заощадження.	Можливість оподаткування доходів, які не були оподатковані податком на доходи.
Обмеження споживання, що у довгостроковій перспективі може зумовити скорочення обсягів виробництва.	Легкість адміністрування, оскільки кількість платників акцизного податку менша, ніж кількість платників податку на доходи.
Збільшення ризику тіньового товарообороту.	Прийнятність для економічно активного населення, порівняно з податком на доходи.

Джерело: складено авторами на основі [1; 3; 4].

Про значимість акцизного податку з фіскальних позицій свідчить той факт, що протягом першого півріччя 2017 р. до зведеного бюджету України було забезпечено його надходження на суму 125 253 млн. грн., а це відповідає третьому місці серед податкових надходжень до бюджету [2]. Тобто акцизний податок становить «левоу» частку надходжень до бюджету України. Проводячи аналіз за 2004–2017 рр., варто зауважити, що частка надходжень від акцизного податку значно зросла і на даний час він є важливим джерелом наповнення бюджету країни.

Відповідно до прийнятого бюджету на 2018 р. Кабінет Міністрів України запропонував Верховній Раді затвердити прогнозний показник надходжень акцизного податку до держбюджету 2018 р. у сумі 125,6 млрд. грн., що є значно вищим показником, у порівнянні з попередніми роками [7].

Розглядаючи фіскальну ефективність акцизного оподаткування в Україні, необхідно відзначити, що основним джерелом його податкових надходжень, що має схильність до зростання навіть в умовах фінансово-економічної кризи, є акцизний податок від виробників алкогольних напоїв і тютюнових виробів [1].

Водночас, на нашу думку, розглядати акциз на алкогольну та тютюнову продукцію лише як один із пріоритетних джерел поповнення бюджету неприпустимо. Тим більше, що акцизне оподаткування даних видів товарів як метод державного регулювання, направлено на вирішення проблем щодо споживання алкоголю та тютюну, активно застосовується та широко досліджується в розвинутих країнах світу.

Крім власне фіскального інтересу, особливо важливо, щоб він задовольняв специфічні потреби суспільства щодо нейтралізації негативних зовнішніх ефектів від споживання шкідливих у соціальному, моральному і екологічному сенсі товарів. У зв'язку з цим, використання акцизних доходів в ідеальному варіанті мало б носити виключно цільовий характер: на відшкодування фізичних та психологічних втрат, зумовлених споживанням підакцизних товарів. Поки що податкова політика не забезпечує в повній мірі цього вкрай необхідного ідеалу.

Слід констатувати, що в нашій країні все ж алкогольні напої та тютюнові вироби відносять до товарів, які користуються популярністю у споживачів незалежно від їх ціни, хоча і приносять значну шкоду здоров'ю. Саме тому оподаткування цієї галузі є досить привабливим як з точки зору наповнення державного бюджету, так і для досягнення цілого ряду соціальних ефектів. Крім того, підвищення ефективності державної політики у сфері регулювання акцизного податку є важливим резервом у збільшенні доходів державного бюджету та, як наслідок, підвищення соціальних стандартів населення.

Наявна практика в ЄС дозволяє стверджувати, що специфічний акциз на алкогольні напої та тютюнові вироби покликаний змусити громадян врахувати ті негативні зовнішні ефекти, які виникають при споживанні цієї продукції. В даному випадку високі ставки акцизного податку зумовлюються соціальними та медичними витратами, пов'язаними із алкоголізмом та шкодою для здоров'я від паління тютюну. Проте підвищення ставок акцизу не завжди є ефективним засобом обмеження споживання продуктів, які викликають стійку залежність. Наприклад, дослідження ринку тютюнової та алкогольної продукції вказують на нееластичний характер попиту на цю продукцію серед дорослого населення, яке набуло стійкої залежності від тютюну. В даному випадку швидше відбувається ефект заміни, тобто перехід споживачів від однієї категорії тютюнових виробів до інших, більш дешевих (чим дешевші сигарети, тим гірший тютюн, папір і фільтр, які використовуються у їхньому виробництві) [5].

Разом з цим, дослідження ринку тютюну в країнах з розвиненими економіками (зокрема, ЄС) свідчать, що еластичність попиту підлітків на сигарети в деяких випадках перевищує одиницю. Це означає, що високі ставки акцизів сприяють істотному зменшенню обсягів споживання тютюнових виробів серед молоді. Якщо тютюновий акциз буде підтримуватися на високому рівні протягом тривалого періоду часу, то більш високі ціни можуть викликати зниження попиту на сигарети та здійснювати довготривалий вплив на сукупне споживання тютюнових виробів.

Протягом лютого-березня 2017 р. Міністерством економічного розвитку і торгівлі України проведено низку нарад з приводу обговорення питання необхідності перегляду та відповідної правової регламентації мінімальних цін на алкоголь за участю представників репрезентативної кількості зацікавлених суб'єктів господарювання в даній галузі та їх об'єднань, якими було висловлено підтримку необхідності впровадження зазначеного регулювання та необхідності актуалізації рівня встановлених мінімальних цін на алкогольну продукцію [8].

У контексті даного дослідження все ж варто наголосити, що за оцінками Всесвітньої організації охорони здоров'я Україна має найвищий у світі рівень споживання незареєстрованого алкоголю у світі. Більше половини сукупного обсягу споживання в Україні припадає на споживання самогону або незаконно виготовлених алкогольних напоїв [9].

Висновки. Таким чином, на підставі вищезазначеного, можна стверджувати, що підвищення рівня акцизного оподаткування є інструментом як наповнення бюджету, так і регулювання рівня споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Зважаючи на світові тенденції акцизного оподаткування підакцизних товарів, в Україні існують необхідні передумови для підвищення ставок акцизних податків, що сприятиме реалізації фіскального потенціалу акцизного податку завдяки збільшенню надходжень до бюджету. Ризики, які виникають при збільшенні ставок акцизного податку, можна нейтралізувати адміністративними методами (забезпечення ефективного контролю за виробництвом алкогольних і тютюнових виробів, попередження їхнього нелегального виробництва і контрабанди), а також завдяки дотриманню оптимального співвідношення між зростанням рівня акцизного оподаткування та зниженням попиту на алкогольні та тютюнові вироби. Водночас доцільно сформулювати відповідне нормативно-правове забезпечення цільового використання частини доходів бюджету від надходження акцизного податку для відшкодування фізичних і психологічних втрат, зумовлених споживанням підакцизних товарів – алкогольних і тютюнових виробів.

Список використаної літератури

1. Акцизний податок в Україні: реформуємо відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://n-auditor.com.ua/ru/component/na_archive/1461.html?view=material.
2. Виконання бюджетів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua>.
3. Карпенко С. П. Фіскальний та регуляторний потенціал акцизного податку в контексті оподаткування тютюнових виробів / С. П. Карпенко // *ScienceRise*. – 2015. – № 3(3). – С. 30–35.
4. Лондар С. Л. Акцизний податок як фінансовий регулятор поширення тютюнопаління в Україні / С. Л. Лондар, Л. В. Козарезенко // *Актуальні проблеми економіки*. – 2014. – № 8. – С. 311–324.
5. Підвищення акцизів на алкоголь: які ставки пропонують та що це дасть [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://styknews.info/novyny/sotsium/2016/11/30/pidvyshchennia-aktsyziv-na-alkogol-iaki-stavky-proponuiut-ta-shcho-tse-das>.
6. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Показник надходжень акцизного податку до держбюджету-2018 визначено у сумі 125,6 млрд. гривень. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.rbc.ua/ukr/news/pokazatel-postupleniy-aktsiznogo-naloga-gosbyudzheta-1505728814.html>.
8. Протягом лютого-березня 2017 року Міністерством економічного розвитку і торгівлі України проведено низку нарад. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua>.
9. У ДФС обговорили шляхи розвитку ринку виробництва алкогольної та тютюнової продукції [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://news.dikt.ua/taxation/excise/45397>.
10. Чайка В. В. Правові форми реалізації акцизної політики в Україні та державах ЄС / В. В. Чайка // *Адміністративне право і процес*. – 2014. – № 1(7). – С. 75–81.
11. *Excise Duties: Commission provides free on-line access to excise registration number (SEED on-Europe) / IP/06/1400*. – Brussels, 16 October 2006. – p.101.

References

1. *Aktsyznyi podatok v Ukraini: reformuiemo vidpovidno do Uhody pro asotsiatsiiu z YeS* [Excise tax in Ukraine: we will reform in accordance with the Association Agreement with the EU] (2017). Retrieved from http://n-auditor.com.ua/ru/component/na_archive/1461.html?view=material [in Ukrainian].
2. *Vykonannia biudzhativ* [Execution of budgets] (2017). Retrieved from <http://www.treasury.gov.ua> [in Ukrainian].
3. *Karpenko, S. P. (2015). Fiskalni ta rehuliatorni potentsial aktsyznoho podatku v konteksti opodatkuvannia tiutiumovykh vyrobiv* [Fiscal and regulatory potential of excise tax in the context of taxation of tobacco products]. *ScienceRise*, 3 (3), 30–35 [in Ukrainian].
4. *Londar, S. L., Kozarezenko, L. V. (2014). Aktsyznyi podatok yak finansovy rehuliator poshyrennia tiutunopalinnia v Ukraini* [Excise tax as a financial regulator of tobacco smoking in Ukraine]. *Aktualni problemy ekonomiky - Actual problems of the economy*, 8, 311–324 [in Ukrainian].
5. *Pidvyshchennia aktsyziv na alkohol: yaki stavky proponuiut ta shcho tse dast* [Increase of excise taxes on alcohol: what bids offer and what it will give]. (2017). *Aktualni problemy ekonomiky – Actual problems of the economy*. Retrieved from <http://styknews.info/novyny/sotsium/2016/11/30/pidvyshchennia-aktsyziv-na-alkogol-iaki-stavky-proponuiut-ta-shcho-tse-das> [in Ukrainian].

6. *Podatkovyi kodeks Ukrainy [The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine “Tax Code of Ukraine”].* (n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
7. *Pokaznyk nadkhodzhen aktsyznoho podatku do derzhbiudzhetu-2018 vyznachenno u sumi 125,6 mlrd. hryven.* [The indicator of excise tax revenues to the state budget-2018 is estimated at UAH 125.6 billion]. (2017). Retrieved from <https://www.rbc.ua/ukr/news/pokazatel-postupleniy-aktsiznogo-naloga-gosbyudzheta-1505728814.html> [in Ukrainian].
8. *Protiahom liutoho-bereznia 2017 roku Ministerstvom ekonomichnoho rozvytku i torhivli Ukrainy provedeno nyzku narad [During February-March 2017 the Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine held a series of meetings].* (2017). Retrieved from <http://www.me.gov.ua> [in Ukrainian].
9. *U DFS obhovoryly shliakhy rozvytku rynku vyrobnytstva alkoholnoi ta tiutiunovoi produktsii [The SFS discussed ways of development the market of alcohol and tobacco products].* (2017). Retrieved from <https://news.dtki.ua/taxation/excise/45397> [in Ukrainian].
10. *Chayka, V. V. (2014). Pravovi formy realizatsii aktsyznoi polityky v Ukraini ta derzhavakh YeS [Legal forms of excise policy realization in Ukraine and EU member states], Administratyvne pravo i protses – Administrative law and process, 1(7), 75–81 [in Ukrainian].*
11. *Excise Duties: Commission provides free on-line access to excise registration number (SEED on-Europe) / IP/06/1400. (2006, 16 October). Brussels [in English].*

Стаття надійшла до редакції 08.12.2017.