

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ОБЛІКУ
КАФЕДРА ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ТА АУДИТУ БІЗНЕСУ**

РОМАНИШИН МИКОЛА ФЕДОРОВИЧ

**Експертиза здійснення операцій з
підакцизними товарами**

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна (наукова) програма
«Економічна експертиза та аудит бізнесу»

випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала: студент
групи ОАБм-12
Романишин М.Ф.

підпис

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Бречко О.В.

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» _____ 20__ р.
Завідувач кафедри

Підпис

Тернопіль – 2019

Зміст

Вступ	3
Розділ 1. Теоретичні основи економічної експертизи операцій з підакцизними товарами	6
1.1. Сутність акцизного оподаткування та принципи його реалізації	6
1.2. Елементи нарахування і механізм розрахунку податкового зобов'язання з акцизного податку	12
1.3. Проблемні аспекти адміністрування акцизного податку в Україні	23
 Висновок до 1 розділу	
 Розділ 2. Аналіз методів економічної експертизи операцій з підакцизними товарами	 37
2.1. Специфіка операцій з підакцизними товарами та особливості їх здійснення	
2.2. Аналіз та структура бюджетних надходжень від оподаткування підакцизних товарів та методика експертного прогнозування акцизного податку	37
2.3. Практика реалізації методів економічної експертизи операцій з підакцизними товарами роздрібного продажу	48
Висновок до 2 розділу	78
 Розділ 3. Вдосконалення експертного дослідження операцій з підакцизними товарами	 80
3.1. Автоматизована система контролю за підакцизними товарами та її впровадження в Україні	
3.2. Економічна експертиза оптимізаційних заходів акцизного оподаткування в умовах гармонізації з законодавством Європейського Союзу	80
 Висновок до розділу 3	 89
Висновки	97
Список використаних джерел	
Додатки	99

Вступ

Актуальність теми. Роль акцизного податку у соціально-економічних процесах визначається його здатністю регулювати інтерес виробників до входження у такі сфери бізнесу, як виробництво алкоголю, тютюну, транспортних засобів, паливо-мастильних матеріалів. Вилучення надприбутку з окремих високорентабельних галузей виробництва підакцизних товарів, а також зменшення споживання продуктів, які несуть шкоду здоров'ю та навколишньому середовищу є функціональним проявом та проблемами акцизного оподаткування. Акцизний податок здатний істотно впливати на процес прийняття рішень споживачами підакцизної продукції, а також на розподіл фінансових та інших видів ресурсів. Даний податок є дієвим інструментом реалізації в інтересах суспільства стратегічних цілей і завдань державної політики – соціально-економічної та фіскальної, чиє гармонічне поєднання є запорукою сталого перспективного розвитку країни. Тому доцільним є дослідження основних тенденцій справляння акцизного податку в Україні.

Податковим кодексом України передбачено сплату акцизного податку при виробництві та ввезенні підакцизної продукції на територію України та чітко визначено перелік підакцизних товарів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика формування податкових надходжень, їх впливу на ринкову рівновагу доволі поширена в наукових дослідженнях. Проблеми справляння акцизного податку в Україні досліджували такі вчені, як: Л.П. Сідельникова, П.М. Боровик, А.В. Пислиця, Ю.Ю. Слободянюк, Є.В. Хорошаєв, П.К. Бечко, В.І. Довгалюк та інші. У своїх працях вони описували теоретичні сторони та сутність оподаткування акцизним податком, а також обґрунтували підходи до управління даною категорією. Організації і методиці обліку операцій з обліку акцизного податку присвячені праці В. В. Бабича, С. Ф. Голова, Я.

Д. Крупки, Ю. Я. Литвина, І. І. Павлюка, В. М. Пархоменка, М. М. Ткаченка та інших. Серед відомих науковців в системі визначення експертних методів роботи з підакцизними товарами можна виділити: Т.В. Авер'янова, Ю.П. Аленін, Р.С. Белкін, В.І. Гончаренко, О.О. Ейсман, О.М. Зінін, Е.П. Іщенко, Н.І. Клименко, О.В. Леві, В.К. Лисиченко, М.В. Салтевський, М.Г. Щербаковський. Увага останіх зосереджувалась в наукових дослідження на вивчені проблеми використання спеціальних знань у вигляді результатів судових експертиз під час розслідування різних видів злочинів, повязаних з обігом підакцизною продукції.

Метою наукового дослідження є визначення сутності і ролі акцизного податку у системі непрямого оподаткування та окреслення напрямів його удосконалення на основі експертизи операцій з підакцизними товарами.

Відповідно до поставленої мети нами було визначено для вирішення наступні завдання:

1. Визначити сутність акцизного податку та принципи його реалізації.
2. Розкрити елементи нарахування і механізм розрахунку податкового зобов'язання з акцизного податку.
3. Дослідити проблемні аспекти адміністрування акцизного податку в Україні.
4. Встановити специфіку операцій з підакцизними товарами та особливості їх здійснення.
5. Провести аналіз структури бюджетних надходжень від акцизного оподаткування.
6. Дати оцінку практиці реалізації методів економічної експертизи операцій з підакцизними товарами роздрібного продажу.
7. Запропонувати напрямки вдосконалення системи експертного дослідження операцій з підакцизними товарами.

Об'єктом наукової роботи є операції з підакцизними товарами.

Предметом дослідження стала експертиза здійснення операцій з підакцизними товарами в умовах гармонізації податкових норм.

Методи дослідження. У роботі застосовано сукупність наукових методів і підходів, у тому числі аналізу, системний, порівняльний, статистичний, що дозволило реалізувати концептуальну єдність дослідження.

Інформаційною базою роботи є норми оподаткування акцизним податком, які закладені в Податковий кодекс та інші підзаконні нормативні акти, звітні показники по виконанню бюджетних надходжень, статистичні дані, експертні розрахунки, інформаційні бюлетні, електронні ресурси, фахові публікації науковців.

Результати роботи. На основі аналізу динаміки акцизного податку у податкових надходженнях та прогнозних показників Державного бюджету України на 2019-2021 рр., прослідковано тенденцію зміни його значущості для виконання державою покладених на неї функцій. Окреслено напрями подальшого розвитку акцизного оподаткування в Україні з урахуванням стану інституційного середовища, зарубіжного досвіду та міжнародних вимог.

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. Результати дослідження опубліковані в Збірниках тез студентів кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу (травень, 2019 р. та грудень 2019 р.)

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів і висновків до них, загальних висновків і пропозицій, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг роботи становить 105 сторінок комп'ютерного тексту, у тому числі 8 таблиць, 10 рисунків, список літератури з 73 найменувань, 2 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ З ПІДАКЦИЗНИМИ ТОВАРАМИ

1.1. Сутність акцизного оподаткування та принципи його реалізації

Акцизний податок – це непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом України як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції). Перелік товарів (продукції), на які встановлюється акцизний податок, та його ставки затверджуються Верховною Радою України.

До підакцизних товарів відноситься чіткий перелік окремих груп високорентабельних та монопольних товарів, до яких відносяться алкогольні та тютюнові вироби, паливно-мастильні матеріали і автомобілі, електрична енергія, причому акцизи на такі групи як алкоголь і тютюн регресивні, тоді як на останні, як правило, прогресивні.

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

З точки зору соціальної справедливості, акцизний податок має переваги над податком на додану вартість, оскільки підакцизні товари споживаються, як правило, заможними верствами населення, що пом'якшує регресивність посередніх податків, основний тягар яких розподіляється між широкими верствами.

Термін «акциз» латинського походження (від «excisere», що в перекладі означає вирізати, відрізати), тобто в буквальному розумінні означає частину, «відрізану» від доходу продавця товару на користь держави.

Опираючись на походження, акцизи є податками, обов'язок сплати яких виникає у сфері обміну, а не у сфері виробництва. Проблематика, пов'язана з визначенням сутності акцизного оподаткування, знайшла своє відображення в численних наукових працях, а особливостям використання акцизів у податкових системах приділяли значну увагу вже на початку формування первісних підходів до побудови фінансової системи окремих країн та окремих територіальних анклавів.

Як зазначають вчені, до основних особливостей акцизного оподаткування доцільно зарахувати такі: усі акцизи (універсальні та специфічні) є складником ціни підакцизних товарів; платник акцизів не є тією самою особою, що і носій цього податку (розрив фактичного носія податку та платника); усі акцизи мають законодавче закріплення перекладення податкового обов'язку від виписаних у законодавстві платників на носіїв акцизів (споживачів); вважається, що акцизне оподаткування легше спрогнозувати за надходженнями, оскільки суб'єкти господарювання завжди планують свою виручку (обов'язковий елемент бюджетування на макрорівні). Але у зв'язку з цим є велика ймовірність ухилення від оподаткування серед платників, які можуть не показувати у фактичних первинних документах реальні обсяги виручки; система оподаткування лише доданої вартості (приклад застосування ПДВ) зберігає переваги податку з обороту щодо оподаткування всіх етапів виробництва та обігу товарів, робіт і послуг [5, с. 20–21].

На думку А.В. Дмитренко та Г.В. Лебедик, акцизне оподаткування має свої переваги: нейтральність щодо вибору між поточним та майбутнім споживачем; прийнятність для економічно активного населення, порівняно з податками на доходи; вища фіскальна ефективність, оскільки їх база менш чутлива до коливань економічної кон'юнктури; змога оподатковувати доходи, які не були оподатковані податком на доходи; легкість адміністрування, оскільки кількість платників акцизів менша, ніж кількість

платників податку на доходи; змога регулювати споживання окремих товарів [6, с. 64].

Так, окремі аспекти акцизного оподаткування були викладені ще в 1662 році Яном де Віттом у роботі «Політичні принципи і максими Нідерландів», де було описано негативну дію фіскальної системи, яка ґрунтується на акцизах і державних позиках. У 1685 році у Німеччині вийшла праця К. Теутофілуса «Акциз, як золота копальня» [89, с. 48]. Особливу увагу акцизам у своїх наукових дослідженнях приділяв В. Петті. Так, у доробку «Трактат про податки і збори» акцизам був присвячений окремий розділ, у якому економіст зазначав що застосування даного виду оподаткування є справедливим. Також він вказав на можливість використання акцизу в регулюванні як виробництва, так і споживання окремих видів товарів.

Розвиток акцизного оподаткування та специфічних видів фіскальної монополії в тогочасній Європі характеризувався тим, що такі форми непрямих податків використовувалися для оподаткування не лише алкогольних та тютюнових виробів, а й ряду інших споживчих товарів. У свою чергу, адміністрування таких акцизів мало свою специфіку, зокрема право на їх стягнення було надане тому, хто міг сплатити найбільшу ціну. Однак, уже на початку XVIII століття стягнення акцизних податків почали здійснювати з використанням відповідного державного адміністративного апарату. Швидке поширення застосування акцизів у практиці оподаткування в XVII–XIX століттях було викликано в тому числі і широким використанням основної ідеї меркантилістів про швидке збагачення за мінімальних витрат. У цей період надходження від акцизів стають основним джерелом наповнення казни, оскільки, по-перше, ці податки при вмілому справлянні самі собою мають високий фіскальний потенціал порівняно із прямими податками, а, по-друге, у цей період застосування акцизів набуло універсальний характер. Відомий економіст І.

I. Янжул під акцизами визначав податки, що використовують при оподаткування внутрішнього споживання.

Доцільно зазначити, що історично акцизи вважали податками на виробництво, а не споживання. Однак, саме акцизи застосовували при значних економічних катаклізмах, враховуючи їх високу фіскальну ефективність та відносну простоту адміністрування. Використання акцизів здійснювалося шляхом оподаткування товарів, які були завезені або вивезені з окремих адміністративних утворень. В деяких країнах акцизи застосовували виключно при імпорті товарів, експорт у такому випадку був звільнений від оподаткування.

Отже, класичний акциз має перевагу, тому що надходження від його справляння є постійними, і як правило, не залежать від фінансового становища платника податків, як це відбувається у випадку стягнення прямих податків. У разі виконання акцизом регулюючої функції існує можливість впливати на рівень споживання товарів підакцизної групи, зміщуючи споживацький вибір за напрямом товарів, які не є підакцизними. Крім того, застосовуючи диференційовані ставки, можна змінити структуру споживання підакцизних товарів, а використовуючи диференційовані ставки на імпортні та вітчизняні підакцизні товари, можна досягати меркантильних цілей, зокрема це стосується підтримки власного товаровиробника.

Серед акцизів за розміром бази оподаткування, поряд із специфічними акцизами, виділяють і універсальні (загальні) акцизи. Універсальні акцизи збирають з усіх груп товарів, при чому їх призначають для усіх виробництв, а сплачують усі споживачі. Такі акцизи еволюціонували від податку з обороту в однорівневій та багаторівневій формах до податку на додану вартість, тобто у податкових системах більш прості форми універсальних акцизів були змінені на більш складні форми оподаткування. Акцизи встановлює держава на різні види товарів,

насамперед, для того, щоб наповнювати казну й покривати видатки бюджету. У цьому випадку акцизи (як специфічні, так і універсальні) мають суттєву перевагу порівняно з прямими податками, оскільки надходження від їх справляння є постійними і лише опосередковано залежать від фінансового становища окремого платника податків. Основною особливістю використання акцизів у податковій системі є комплексна реалізація перерозподільних процесів, за рахунок яких здійснюється перерозподіл фінансових ресурсів між державою та кінцевими споживачами, а проміжною ланкою при цьому виступають господарюючі суб'єкти, що в таких перерозподільних процесах забезпечують мобілізацію акцизів до бюджету країни.

Результати аналізу сучасних світових тенденцій реалізації економічної політики вказують на наявність різноманітних підходів, моделей, механізмів та інструментів реалізації фіскального та регулюючого потенціалу податкової системи. Відповідно і для України визначення балансу між підвищенням фіскальної ефективності податкової системи та використанням її регулюючого потенціалу залишається однією з найбільш актуальних проблем. У свою чергу, ступінь виконання акцизами як фіскальної, так і регулюючої функції залежить від ефективності застосовуваного механізму державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

До основних особливостей акцизного оподаткування доцільно віднести:

– усі акцизи (універсальні та специфічні) є складовою ціни підакцизних товарів. Слід зазначити, що майже всі податки так чи інакше включаються до ціни: акцизи як власне складова ціни, а прямі (крім оподаткування прибутку) як складова собівартості. Але при акцизному оподаткуванні, ведуть мову про так звану «легалізацію» включення його до елементів ціни,

та, відповідно, зменшення витрат на їх адміністрування, порівняно із прямими податками;

– платник акцизів не є тією самою особою, що і носій даного податку (розрив фактичного носія податку та платника). Якщо, наприклад, при прямому оподаткуванні платник податку був і його носієм, то при акцизному оподаткуванні, враховуючи саме визначення акцизу, грошові надходження вносить так званий платник податку, перераховуючи частину коштів, отриманих від реалізації товарів, робіт, послуг, до бюджету, а носієм (реальним суб'єктом сплати) виступає споживач підакцизних товарів. Це правило зберігається як для універсальних, так і для специфічних акцизів;

– усі акцизи мають законодавче закріплення перекладення податкового обов'язку від виписаних у законодавстві платників на носіїв акцизів (споживачів);

– вважають, що акцизне оподаткування краще спрогнозувати за надходженнями, оскільки суб'єкти господарювання завжди планують свою виручку (обов'язковий елемент бюджетування на макрорівні). Але у зв'язку з цим є велика ймовірність ухилення від оподаткування серед платників, які можуть не показувати у первинних документах реальні обсяги виручки.

Властивість універсальних та специфічних акцизів здійснювати перерозподіл податкового навантаження між виробниками товарів та їх споживачами є тим явищем, аналіз якого дозволяє із використанням наукових підходів визначити оптимальну межу акцизного оподаткування. Разом з тим, метою бюджетно-податкової та монетарної політики держави є виконання завдань щодо прискорення темпів економічного зростання. У випадку з акцизною політикою цю мету досягають багатьма складовими, важливе місце серед яких належить визначенню оптимального рівня акцизного оподаткування у державі у цілому та встановлення такої його межі, яка б відповідала на такі взаємовиключні питання: максимально

можливе наповнення бюджету у довготривалій перспективі; необтяження суб'єктів господарювання надмірним податковим тиском задля уникнення скорочення обсягів їх виробництва; обмеження споживання товарів, шкідливих для здоров'я людини.

1.2. Елементи нарахування і механізм розрахунку податкового зобов'язання з акцизного податку

Особливості акцизного податку яскраво проявляються в процесі порівняння його з податком на додану вартість. Механізм нарахування і сплати акцизного податку схожий на механізм нарахування і сплати податку на додану вартість. Так, обидва податки через включення їх у ціну товару у вигляді надбавки, значно впливають на процес ціноутворення, коригують попит і пропозицію шляхом збільшення ціни товару.

За сплатою акцизного податку здійснюється контроль як з облікової, так і з «фізичної» точок зору, що забезпечує стійке поступлення даного податку до бюджету.

Традиційно акцизи є специфічними тарифами. Специфічні акцизи, які сплачуються в момент продажу товару виробником мають наступні переваги:

1) спрощується система контролю, завданнями якого є перевірка фактичного випуску продукції;

2) специфічні тарифи відповідають «філософії покарання» традиційних акцизів, коли акциз знімається з фактичної кількості спожитого товару, а не з його вартості;

3) специфічні акцизи дають змогу уникнути маніпуляцій з якістю й сортами товару та податковими зобов'язаннями;

4) специфічні тарифи сприяють приховуванню дуже високої ставки акцизного податку відносно ціни, яка є очевидною при адвалерному тарифі.

За теорією оптимального оподаткування в ціні підакцизного товару є гранична оптимальна питома вага акцизного податку, яка може підтримуватися в інтересах бюджету шляхом індексації специфічних ставок або запровадження паралельних адвалерних ставок для нейтралізації впливу інфляції. База оподаткування при специфічних (твердих) ставках може бути захищена від інфляції шляхом регулярного коригування ставок з врахуванням цієї інфляції, оскільки за умови інфляції ефективність такої ставки падатиме. Підвищення акцизних ставок, безумовно, збільшує ефективність цих ставок і певною мірою компенсує знецінену інфляцією базу оподаткування в попередніх періодах.

Щодо методики розрахунку акцизного податку, то вона єдина. Акцизний податок включається до ціни реалізації товару поряд із собівартістю і прибутком. Після того на цю суму нараховується податок на додану вартість. Суми податку, що підлягають сплаті, з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, визначаються платником податку самостійно, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку, що діють на дату виникнення податкових зобов'язань. Податок з товарів (продукції), на які встановлені ставки податку в іноземній валюті, сплачується у національній валюті і розраховується за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація товару (продукції), і залишається незмінним протягом кварталу.

Таким чином, при реалізації товарів на внутрішній території України акцизний податок визначається за такими формулами. Якщо для товарів встановлено ставку акцизного податку в грошовому еквіваленті до фізичної

одиниці вимірювання товару, то сума акцизного податку обчислюється за формулою:

1) при застосуванні ставки акцизного податку в гривнях:

$$A = C \times K, \quad (1.1)$$

де: A – сума акцизного податку;

C – ставка акцизного податку;

K – кількість товару, визначена у фізичних одиницях вимірювання.

2) при застосуванні ставки акцизного податку в євро:

$$A = C \times \text{€} \times K, \quad (1.2)$$

де: A – сума акцизного податку;

C – ставка акцизного податку;

K – кількість товару, визначена у фізичних одиницях вимірювання;

€ – курс гривні до євро станом на перший день відповідного кварталу.

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. Податок із підакцизних товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, обчислюється у національній валюті за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату подання митному органу митної декларації до митного оформлення.

Отже, якщо до товарів, які ввозяться на митну територію України застосовується специфічна ставка, то суми податку розраховуються за наведеними алгоритмами 1.1.і 1.2. Натомість при застосуванні адвалорної ставки сума податку обчислюється виходячи з вартості, розрахованої за максимальними роздрібними цінами. При цьому до бази оподаткування при

імпорту підакцизних товарів і визначенні податку за адвалерними ставками мито не включається.

Відповідно до діючих норм Податкового кодексу України, лише адвалорні ставки акцизного податку не застосовуються до жодного підакцизного товару. Натомість для тютюнових виробів встановлені специфічні та адвалорні ставки одночасно.

Основними елементами акцизного оподаткування є платники податку, об'єкт і предмет оподаткування та ставки податку.

Визначення складу платників акцизного податку відносять до найбільш дієвих інструментів реалізації акцизної політики. Чітка регламентація порядку віднесення суб'єктів господарювання до складу платників податку, а також визначення механізму постановки їх на податковий облік дозволяє знижувати рівень тінізації ринку підакцизних товарів. З прийняттям Податкового кодексу було дещо уточнено перелік платників акцизного податку шляхом долучення до їх складу суб'єктів господарювання, які використовують у своєму виробництві спирт етиловий за пільговими ставками (який було отримано під податковий вексель) у разі використання такого спирту не за призначенням. Відповідно новою стала і запропонована процедура реєстрації платників акцизного податку. Так, визначено обов'язковість надання органами ліцензування інформації податковим органам за місцезнаходженням суб'єкта господарювання про видачу ліцензій на провадження операцій з підакцизними товарами. Інструменти, що пов'язані з визначенням об'єкта оподаткування, прямо впливають на величину сплати податкових зобов'язань до бюджету країни. Суб'єкти підприємництва, здійснюючи операції з підакцизними товарами, відповідно реалізують заходи, спрямовані на оптимізацію величини податкових зобов'язань, що виникають за результатами таких операцій. Саме в схемах оптимізації податкових зобов'язань використовують прогалини або неузгодженості податкового законодавства, що дозволяє

суб'єктам господарювання в цілком законний спосіб мінімізувати податкові зобов'язання.

1. До платників відносяться:

- особи, які виробляють підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;

- особи-суб'єкти господарювання, які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України;

- фізичні особи-резиденти або нерезиденти, які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства;

- особи, які реалізують конфісковані 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;

- особи, які реалізують або передають 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 [];

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

- особи, на які 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;

- особи, на які при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільнюються від

оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов;

- особи – суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів;

- оптові постачальники 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;

- особи, які реалізують пальне [].

Замовники, за дорученням яких виробляються підакцизні товари (продукція) з давальницької сировини, сплачують податок виробнику.

До об'єктів оподаткування акцизним податком належать операції з реалізації вироблених та ввезених на митну територію України підакцизних товарів. Крім того, до об'єктів оподаткування акцизним податком віднесено операції з реалізації (передачі) підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки (за виключенням використання такої продукції для подальшого виробництва підакцизної продукції), здійснення внесків до статутного капіталу, а також працівникам підприємства-виробника підакцизних товарів (продукції). Акцизним податком оподатковується реалізація конфіскованих та інших товарів, які перейшли у власність держави, реалізація або передача підакцизних товарів (продукції), що були звільнені від сплати податку, у разі порушення умов звільнення, обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів (продукції) понад встановлені нормативи. Виходячи з того, що акцизним податком оподатковуються товари не першої необхідності, перелік пільг з його сплати є невеликий.

Проте, порівняно з попередньою практикою, перелік пільг зі сплати акцизного податку доповнено новими позиціями: ввезення підакцизних товарів як технічної або гуманітарної допомоги (крім алкогольних напоїв та тютюнових виробів), операцій із ввезення еталонних чи тестових (моніторингових) зразків тютюнових виробів та ін. Підставою для звільнення від сплати податку Кодексом визначено розміщення ввезених підакцизних товарів у митний режим: транзиту, митного складу, магазину безмитної торгівлі, тимчасового ввезення, переробки на митній території України. Такі операції можуть бути віднесені до об'єкта оподаткування у разі недотримання вимог зазначених митних режимів [81].

2. Отже, об'єктом оподаткування є операції з:

- реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);
- реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, своїм працівникам, а також здійснення внесків підакцизними товарами (продукцією) до статутного капіталу;

- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;
- реалізації 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;

- реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством, відповідно до пункту 213.3 статті 213 Податкового кодексу України;

- обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат з урахуванням пункту 214.6 статті 214 Податкового кодексу України;

- реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів;

- оптового постачання електричної енергії;

- переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль.

- реалізації будь-яких обсягів пального понад обсяги, що:

- а) отримані від інших платників акцизного податку, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

- б) ввезені (імпортовані) на митну територію України, що засвідчені належно оформленою митною декларацією;

- в) вироблені в Україні, реалізація яких є об'єктом оподаткування, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

3. База оподаткування прив'язана фактично до ставок акцизного податку. При застосуванні адвалорних ставок податку як при виробництві на митній території України, так і при імпорті підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є вартість реалізованого (ввезеного) такого товару, визначена за встановленими виробником (імпортером) максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку. У разі реалізації електричної енергії, базою оподаткування є її вартість без податку на додану вартість.

У випадку реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів базою оподаткування є їх вартість (з податком на додану вартість та без урахування акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів).

Базою оподаткування у разі обчислення акцизного податку за специфічними ставками у твердих сумах з одиниці товару (продукції) з вироблених на митній території України, імпортованих на митну територію України підакцизних товарів (продукції) є їх кількісна величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

У разі наявності наднормативних втрат спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового та алкогольних напоїв, допущених з вини виробника під час виробництва підакцизних товарів (продукції), базою оподаткування є вартість (кількість) цих товарів, які можна було б виробити з наднормативно втрачених товарів (продукції).

Норми втрат і виходу спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового та алкогольних напоїв затверджуються в порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України.

При псуванні, знищенні, втраті підакцизних товарів (продукції), базою оподаткування є вартість та обсяги втрачених товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат.

4. Ставки акцизного податку. Для оподаткування акцизним податком Податковим кодексом України встановлено ставки в твердих сумах з одиниці товару (продукції) – гривнях та євро – специфічні, а також у процентах до обороту реалізації (ввезення) товару (продукції) – адвалорні (рис. 1.1).

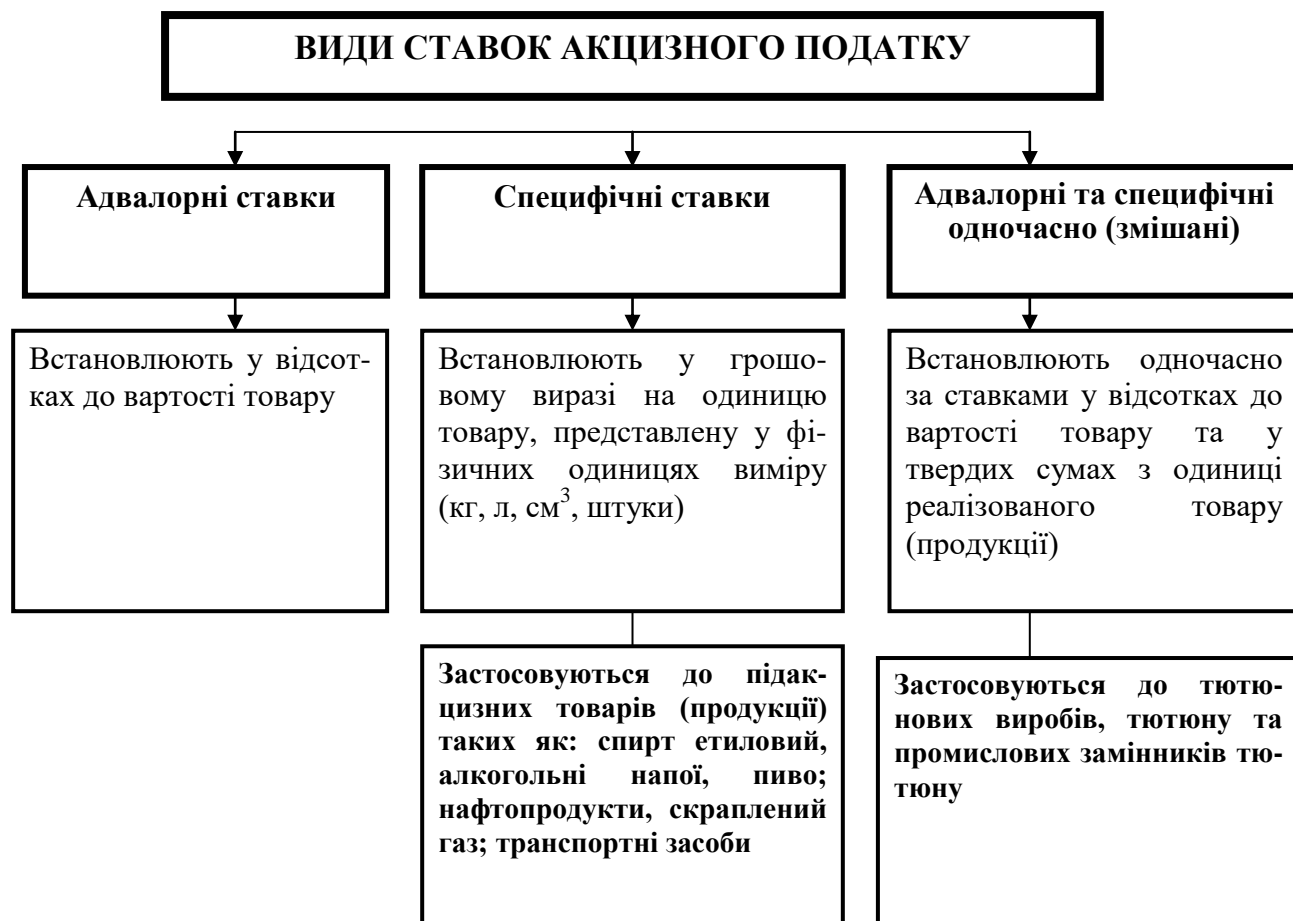


Рис. 1.1. Ставки акцизного податку []

Специфічні ставки застосовуються для спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пива та ін. і встановлені в національній грошовій одиниці – гривні, а також для нафтопродуктів і транспортних засобів та кузовів до них, які встановлені в іноземній грошовій одиниці – євро.

Адвалорні ставки у процентах до обороту реалізації (ввезення) товару (продукції), визначеного за максимальними роздрібними цінами встановлено тільки для тютюнових виробів та електроенергії.

Для пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю, ставка податку становить 5 відсотків. Для нафтопродуктів, скрапленого газу, речовин, що використовуються як компоненти моторних палив, паливо моторне альтернативне, реалізованих

суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі, ставка податку становить 0,042 євро за кожний літр реалізованого (відпущеного) товару.

Для підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставки податку одночасно у відсотках до обороту з реалізації та у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції), сума податку визначається одночасно за обома ставками окремо за кожним видом товару, на який встановлено максимальну роздрібну ціну.

Податкові ставки та їх диференціація також залишаються одним з найбільш дієвих інструментів регулювання кількісних та якісних параметрів ринку підакцизних товарів. Здійснення диференціації ставок акцизного податку дозволяє регулювати податкове навантаження з урахуванням специфічних особливостей об'єкта оподаткування. Вибір виду і порядку встановлення ставок акцизного податку здійснюється залежно від визначених пріоритетів податкового регулювання ринку підакцизних товарів. Так, при специфічній системі перевага надається фіксованим ставкам податку, при адвалорній – податок стягується у вигляді відсотка від ціни реалізації підакцизного товару. Надання переваги фіксованим ставкам податку стимулює виробництво товарів з покращеними якісними характеристиками, що дозволяє сплачувати до бюджету меншу частку від ціни реалізації у вигляді акцизного податку [58, с. 121].

Рівень ставок акцизного податку та їх диференціація використовуються як для обмеження виробництва та споживання окремих видів підакцизних товарів (основним чином алкогольних напоїв та тютюнових виробів, екологічно небезпечних нафтопродуктів), так і для стимулювання виробництва більш якісних товарів підакцизної групи. Показник акцизного навантаження на одиницю продукції є одним з основних факторів регулювання рівня доступності алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Використання цієї групи податкових інструментів для регулювання ринку тютюнових виробів також має свою специфіку. Так,

національні законодавства мають велику кількість варіантів як щодо показника сумарного рівня акцизного оподаткування тютюнових виробів та структури акцизу, так і щодо рівня роздрібних цін на тютюнові вироби.

Крім того, наявний світовий досвід реалізації активної акцизної політики у сфері оподаткування тютюнових виробів дозволяє говорити про її дієвість як з позиції досягнення фіскальних цілей, так і про її ефективність у регулюванні якісних параметрів виробництва та споживання тютюнових виробів.

Датою виникнення податкових зобов'язань зі сплати акцизного податку щодо підакцизних товарів, вироблених на митній території України, визначено дату реалізації таких товарів (продукції), за винятком випадків відтермінування сплати податку за податковим векселем на строк 90 або 180 днів. Датою виникнення податкового зобов'язання при імпорті підакцизних товарів (продукції) є дата подання митному органу вантажно-митної декларації для відповідного митного оформлення. Крім того, у разі встановлення порушень митних режимів, згідно з якими при митному оформленні податок не сплачувався, датою виникнення податкового зобов'язання є дата встановлення такого порушення. При цьому сума податку розраховується за ставками податку, які діяли на момент митного оформлення підакцизних товарів (продукції) у такому митному режимі без сплати податку.

1.3. Проблемні аспекти адміністрування акцизного податку в Україні

Одним із основних показників оцінки ефективності адміністрування податків залишається рівень мобілізації податків до бюджету країни. Серед інших показників: наявність податкового боргу або переплат, виконання планових показників надходження податків, рівень використання схем

ухилення від сплати податків та, відповідно, ефективність реалізації державного контролюючого впливу в обраній сфері державного регулювання, рівень використання суб'єктами господарювання податкових пільг, оптимальність органів, які адмініструють окремі податки; адекватність технологій адміністрування податків наявним економічним реаліям тощо.

Адмініструванню акцизного податку належить особливе місце в системі державної фіскальної політики. За допомогою здійснення ефективного адміністрування акцизного податку можна досягти мінімального втручання в економічну активність суб'єктів господарювання, що здійснюють свою діяльність на ринку підакцизних товарів та, відповідно, мінімізувати часові витрати на його стягнення, а також підвищити рівень добровільної сплати акцизного податку до бюджету. Останнє є основним показником результативності як безпосередньо в цілому загальнодержавної податкової політики, так і її складової (акцизної) зокрема.

З позиції налагодження ефективного адміністрування акцизного податку реєстрація його платників займає одне з чільних місць. Даним процедурам окрема увага присвячена в Кодексі, яким був змінений порядок реєстрації платників акцизного податку. Так, визначено обов'язковість надання інформації органами ліцензування податковим підрозділам за місцезнаходженням суб'єкта господарювання про видачу ліцензій на провадження операцій з підакцизними товарами. Реалізація такої новації дозволила підвищити ефективність застосування процедур реєстрації платників акцизного податку. Однак, з іншого боку, відбулося і деяке зростання кількості платників акцизного податку – імпортерів алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Одним із основних критеріїв оцінки стану адміністрування акцизного податку залишаються показники податкової заборгованості та переплат за розрахунками з бюджетом.

Таким чином, ефективність адміністрування акцизного податку залежить від цілого ряду факторів, які залежать як від самого механізму податку (повноти відображення об'єктів оподаткування, бази оподаткування, ставок акцизного податку та рівня їх диференціації, наявності вилучень з загальних правил оподаткування), так і цілого ряду зовнішніх чинників – політичних, загальноекономічних, законодавчих, організаційних та ін. Одночасно одним з основних чинників, що впливає на стан адміністрування акцизного податку, залишається ефективність здійснення контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, а також дієвість заходів, направлених на ліквідацію схем ухилення від сплати податку, що є невід'ємною складовою загальної системи адміністрування податків.

Ефективність контролю у сфері виробництва та обігу підакцизних товарів, а отже, і за сплатою акцизного податку, в свою чергу, залежить від об'єктивності окремих процедур адміністрування, що передують податковому контролю, зокрема, обліку платників податку, прийняття та обробки звітності, адміністративні процедури та оперативна і достовірна інформація від їх реалізації для вироблення управлінських рішень. Тобто на всіх етапах адміністрування акцизного податку необхідно здійснювати аналіз за критерієм ефективності показників, а також визначати напрями трансформації загального механізму адміністрування з позиції реалізації державних повноважень щодо контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів. При цьому мають бути дотриманні основні базові принципи формування та реалізації ефективної податкової політики, що дозволить у тому числі і спростити правила оподаткування, уніфікувати податкову звітність, зменшити рівень втручання у господарську діяльність платників податків, здійснити перехід до автоматизованих та дистанційних форм контролю.

Важливими аспектами адміністрування будь-якого податку, що відображає характер державної податкової політики, є терміни та умови подання податкової звітності. Висока затратність податкового адміністрування в Україні негативним чином позначається на інвестиційній привабливості економіки України, опосередковано впливає на вартість продукції, а також знижує конкурентоспроможність українських товарів та послуг. З іншого боку податкова звітність, яка за своїм змістом несе неактуальну, суперечливу, зайву чи складну для обробки інформацію, також збільшує витрати на адміністрування податку.

Водночас інформація щодо напрямів реалізації підакцизної продукції за покупцями може бути актуальною у разі, коли є зворотна інформація для відповідного зіставлення від таких покупців даних про факт отримання такої продукції та напрямів їх використання. Тому, у подальшій перспективі така щомісячна звітність підлягає уніфікації, частковому скасуванню на користь систем електронного моніторингу руху підакцизної продукції та щоквартальної звітності із зазначенням показників залишків та руху підакцизної продукції за їх видами.

Загалом слід зазначити, що чинна система адміністрування акцизного податку в Україні з огляду на значний рівень тіньового обігу підакцизної продукції потребує реалізації комплексних перетворень, де основна увага повинна бути зосереджена на впровадженні сучасних інструментів контролю за рухом підакцизних товарів від виробника (імпортера) до кінцевого споживача. З огляду на геополітичний та економічний напрями розвитку країни, впровадження європейського досвіду адміністрування акцизного податку в Україні є виправданим та необхідним заходом.

Сфера акцизного оподаткування, крім суто фіскального завдання, має сприяти розвитку економічних процесів, відображати окремі аспекти соціальної та екологічної державної політики. З огляду на соціальну значущість, держава має бути зацікавлена в обмеженні споживання

алкогольних та тютюнових товарів, його поступовому скорочені на внутрішньому ринку, перерозподілі ринку на користь менш шкідливих та більш якісних товарів. З економічної точки зору, існує потреба у збереженні кількості робочих місць, зайнятих у відповідних та суміжних галузях, повного використання виробничих потужностей, їх модернізації, збільшення обсягів виробництва, освоєння зовнішніх ринків.

На сучасному етапі в Україні залишається актуальним питання гармонізації акцизного оподаткування до вимог країн-членів ЄС, а також визначення доцільності імплементації кращих світових практик до національного податкового законодавства, необхідний пошук ефективних процедур контролю за обігом підакцизних товарів. Специфіка застосування акцизного податку для різних товарних груп вимагає здійснення дослідження за видами підакцизних товарів – спирту та алкогольних напоїв, тютюнових виробів, нафтопродуктів та ін. Хоча вітчизняне законодавство і потребує значних кроків з дерегуляції підприємницької діяльності, окремі аспекти державної регуляторної політики в частині виробництва та обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів є занадто ліберальними і в окремих випадках не відповідають досвіду країн Європи. Так, в Україні відсутнє ліцензування роздрібного та оптового продажу палива. Така ситуація призводить до збільшення кількості підставних оптових посередників, що збільшують ланцюг постачання паливно-мастильних матеріалів і, таким чином, легалізують тіньову та контрафактну продукцію. Не набагато кращою виглядає ситуація у сфері виробництва та оптового продажу міцних алкогольних напоїв, де істотно обмежені підстави для анулювання чи призупинення виданих ліцензій.

Необхідність алкогольних ліцензій продиктована нормами одразу трьох нормативних документів: Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності» від 02.03.2015 р. № 222; Закону «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного, і

плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» від 19.12.1995 р. № 481 (далі – Закон № 481); Постанова Кабміну «Про затвердження правил роздрібної торгівлі алкогольними напоями» від 30.07.1996 р. № 854. [44]

Вартість та термін дії ліцензій на алкогольні напої подано в Додатку А. Проте не зважаючи на законодавчу базу існують проблеми в інтерпретації чітких ліцензійних умов на оптовий та роздрібний продаж алкогольної продукції, що унеможлиблює призупинення дії та анулювання ліцензій навіть у разі встановлення та доведення у судовому порядку грубих і повторних порушень чинного законодавства. До таких порушень додатково належать: невідповідність продукції державним та задекларованим стандартам; порушення порядку декларування обсягів виробництва; невиконання зобов'язань перед бюджетом; порушення правил обігу та продажу спирту, алкогольних напоїв. Відсутність аналогічних норм впливу на недобросовісних учасників ринку негативним чином позначається у сфері обігу алкогольних напоїв.

Вітчизняним законодавством обмежені підстави з призупинення та анулювання за такі суттєві порушення:

- виробництво та реалізація алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що не відповідають встановленим стандартам;
- відпуск та переміщення спирту та алкогольних напоїв без супровідних документів, що зареєстровані у встановленому порядку в інформаційних системах з контролю за їх обігом;
- переміщення алкогольних напоїв та тютюнових виробів без марок акцизного податку, крім випадків, коли таке переміщення здійснюється під митним контролем;
- виробництво на обладнанні чи в місцях, що не зазначені в дозвільних документах та Єдиному реєстрі обладнання;
- виробництво алкогольної продукції з необлікованого спирту;

- зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів поза місцями зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, внесених до Єдиного реєстру;
- систематична несплата податків та інших обов'язкових платежів до бюджету;
- виробництво тютюнових виробів з не облікованої тютюнової сировини;
- систематичне ігнорування чи неможливість виконання приписів органу ліцензування або органу з сертифікації виробництва щодо усунення встановлених порушень [90, с. 25].

Таким чином, необхідно розширити перелік порушень, за які може бути призупинено або анульовано ліцензію, або запровадити ліцензійні умови у сфері оптового та роздрібного продажу алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що, з огляду на чинне законодавство з ліцензування в Україні, автоматично забезпечить можливість анулювати ліцензії за: повторне порушення ліцензіатом ліцензійних умов, недостовірних відомостей у документах, поданих суб'єктом господарювання для одержання ліцензії, невиконання припису про усунення порушень ліцензійних умов, неможливості забезпечити їх виконання.

Останнім часом актуалізується питання детінізації обігу підакцизних товарів, що відображено в змінах до Податкового кодексу в частині детінізації розрахунків у сфері товарів і послуг [ЗУ від 20 вересня 2019 р. №129-IX]. Перш за все це стосується штрафних санкцій за порушення порядку реєстрації акцизних накладних та розрахунків коригування до таких накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних, для яких зроблено виключення для періоду реєстрації накладних з 01 липня по 30 листопада 2019 року. Також це стосується штрафних санкцій за відсутність з вини платника податку реєстрації акцизних складів у системі електронного адміністрування пального та спирту етилового розпорядником акцизного складу, що є платником акцизного податку (норма діє з 1 жовтня 2019р.).

Штрафні санкції за незабезпечення з вини розпорядника акцизного складу своєчасного подання до податкового органу, електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального чи спирту етилового (вводиться в дію з 01.01.2020 року). Підтвердження факту цільового використання бензинів або палива для реактивних двигунів для погашення податкових векселів, виданих з 01.01.2019 р. виробниками та імпортерами таких видів палива. Це здійснюється шляхом подання виробниками та імпортерами до контролюючих органів первинних документів, що підтверджують здійснення операцій, зазначених в Перехідних положеннях Податкового кодексу (Розділ XX) [].

Отже, як бачимо, система адміністрування акцизного податку спирається на комплекс ключових елементів від яких залежать показники якості справляння податкових платежів, що є суттєвим джерелом наповнення як місцевих так і державного бюджетів, зважаючи на регулюючий характер акцизного податку.

Висновок до 1 розділу

Оцінка теоретичних основ акцизного оподаткування вказує на важливість вибору виду і порядку встановлення ставок акцизного податку, які здійснюються залежно від визначених пріоритетів податкового регулювання ринку підакцизних товарів. Так, при специфічній системі перевага надається фіксованим ставкам податку, при адвалорній – податок стягується у вигляді відсотка від ціни реалізації підакцизного товару. Надання переваги фіксованим ставкам податку стимулює виробництво товарів з покращеними якісними характеристиками, що дозволяє сплачувати до бюджету меншу частку від ціни реалізації у вигляді акцизного податку.

Рівень ставок акцизного податку та їх диференціація використовуються як для обмеження виробництва та споживання окремих видів підакцизних товарів (основним чином алкогольних напоїв та тютюнових виробів, екологічно небезпечних нафтопродуктів), так і для стимулювання виробництва більш якісних товарів підакцизної групи. Показник акцизного навантаження на одиницю продукції є одним з основних факторів регулювання рівня доступності алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Використання цієї групи податкових інструментів для регулювання ринку тютюнових виробів також має свою специфіку. Так, національні законодавства різних країн мають велику кількість варіантів як щодо показника сумарного рівня акцизного оподаткування тютюнових виробів та структури акцизу, так і щодо рівня роздрібних цін на тютюнові вироби.

Сфера акцизного оподаткування, крім суто фіскального завдання, має сприяти розвитку економічних процесів, відображати окремі аспекти соціальної та екологічної державної політики. З огляду на соціальну значущість, держава має бути зацікавлена в обмеженні споживання алкогольних та тютюнових товарів, його поступовому скороченні на внутрішньому ринку, перерозподілі ринку на користь менш шкідливих та більш якісних товарів. З економічної точки зору, існує потреба у збереженні кількості робочих місць, зайнятих у відповідних та суміжних галузях, повного використання виробничих потужностей, їх модернізації, збільшення обсягів виробництва, освоєння зовнішніх ринків.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ МЕТОДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ З ПІДАКЦИЗНИМИ ТОВАРАМИ

2.1. Специфіка операцій з підакцизними товарами та особливості їх здійснення

Специфіка операцій з підакцизним товарами зводиться до наступних параметрів які безпосередньо впливають на дані операції, зокрема:

- вид товару;
- ставка акцизного податку;
- спосіб податкового розрахунку та перерахунку до бюджету;
- ознака режиму оподаткування (власне виробництво чи імпорт).

Відповідно до діючих норм Податкового кодексу України, лише адвалерні ставки акцизного податку не застосовуються до жодного підакцизного товару. Натомість для тютюнових виробів встановлені специфічні та адвалерні ставки одночасно. Тому розглянемо детальніше механізм нарахування акцизного податку для цієї категорії товарів.

Обчислення сум податку з тютюнових виробів здійснюється одночасно за адвалерними та специфічними ставками (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Ставки акцизного податку на сигарети в Україні на початок 2019 р.

Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Ставки податку			
		специфічна		адвалерна	
		одиниці виміру	ставка	одиниці виміру	ставка
2402 20 90 10	Сигарети без фільтра, цигарки	гривень за 1000 штук	871,38	відсотків	12
2402 20 90 20	Сигарети з фільтром	гривень за 1000 штук	871,38	відсотків	12

При визначенні податкового зобов'язання на сигарети одного найменування сума акцизного податку, обчислена одночасно за встановленими адвалерною та специфічною ставками акцизного податку,

не повинна бути меншою встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання (табл. 2.2).

За наявності у місці торгівлі тютюновими виробами таких виробів одного найменування, на пачках, коробках та сувенірних коробках яких зазначені різні максимальні роздрібні ціни, продаж таких тютюнових виробів здійснюється за цінами, не вищими ніж ті, що зазначені на відповідних пачках, коробках та сувенірних коробках.

Таблиця 2.2

Мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку на тютюнові вироби в Україні

Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Мінімальне акцизне податкове зобов'язання	
		одиниці виміру	сума
2402 20 90 10	Сигарети без фільтра, цигарки	гривень за 1000 штук	927,84
2402 20 90 20	Сигарети з фільтром	гривень за 1000 штук	927,84

Сума акцизного податку, якщо ставка встановлена одночасно у відсотках до обороту з реалізації та у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції), обчислюється шляхом додавання сум акцизного податку, обчисленими за такими ставками за кожним видом товару за кожною максимальною роздрібною ціною окремо, за формулою:

$$a = a_1 + a_2, \quad (2.1)$$

де: a_1 – сума акцизного податку, обчислена за ставками у відсотках до обороту з реалізації, a_2 – сума акцизного податку, обчислена за ставками у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції).

Після визначення сум акцизного податку за кожним видом товару, на який встановлено максимальну роздрібну ціну, визначається сума податкового зобов'язання, обчислена одночасно за ставками у відсотках до

обороту з реалізації та за ставками у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції) за формулою:

$$A = \sum a, \quad (2.2)$$

де: A – сума податкового зобов'язання, a – сума акцизного податку, обчислена за кожною максимальною роздрібною ціною за кожним видом товару.

Подальший механізм передбачає розрахунок акцизного податку за мінімальним акцизним податковим зобов'язанням. Лише після цього заповнюється декларація, в якій вказується або зобов'язання, розраховане виходячи зі застосування одночасно адвалерної і специфічної ставок, або мінімальне акцизне зобов'язання якщо воно більше.

Сума акцизного податку, якщо ставка встановлена у відсотках до обороту з ціни реалізації, обчислюється у такому порядку.

Спочатку визначається оподаткований оборот за цінами реалізації за кожною ціною реалізації за кожним видом товару (продукції) окремо за формулою:

$$O = C \times K, \quad (2.3)$$

де: o – оподаткований оборот, C – ціна реалізації, K – кількість реалізованого товару (продукції).

Після визначення оборотів обчислюється сума акцизного податку за кожним видом товарів за формулою:

$$a = c \times o, \quad (2.4)$$

де: a – сума акцизного податку за ставками у відсотках до обороту з ціни реалізації, c – ставка акцизного податку у відсотках до обороту з ціни реалізації, o – оподаткований оборот за кожним видом товару (продукції).

З 01.03.2019 року набувають чинності ставки акцизного податку, визначені у пп.215.3.1., що стосуються спирту етилового та інших

спиртових дистиляторів, алкогольних напоїв, пива (також внесені в прикінцеві положення Податкового кодексу (Закон №2628)). [53]

Крім того, пп. 229.1.1 ПКУ доповнено нормами, якими передбачено застосування ставки акцизного податку у розмірі 0 грн за 1 літр 100%-спирту етилового. Відтак, з 01.07.2019 р. дія цього підпункту буде розповсюджуватись і на використання:

- спирту етилового денатурованого, який використовується для виробництва продукції хімічного і технічного призначення, включеної до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України;
- спирту етилового неденатурованого, який використовується для виробництва оцту з харчової сировини;
- спирту етилового денатурованого, який використовується для виробництва парфумерно-косметичної продукції;
- спирту етилового-сирцю, який використовується в межах одного суб'єкта господарювання для виробництва біоетанолу;
- спирту етилового, що переміщується між акцизними складами в межах одного суб'єкта господарювання.

Суми податку з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, сплачуються при придбанні марок акцизного податку.

Розглянемо як визначити базу оподаткування та розрахувати акцизний податок з увезених на територію України підакцизних товарів, як відобразити в обліку нарахування та сплату митних платежів за такі товари. Платниками акцизного податку, зокрема, є суб'єкти господарювання, які ввозять на митну територію України підакцизні товари (продукцію) (пп. 212.1.2, 213.1.3 Податкового кодексу). Нагадаємо, що суб'єкти господарювання (ст. 55 Господарського кодексу) [1] - це юридичні особи та фізичні особи - підприємці.

Акцизний податок обчислюється за адвалорною або специфічною ставкою. Базою оподаткування у разі застосування:

- адвалорних ставок (п. 28.2 Податкового кодексу України) – є вартість товарів (продукції), що ввозяться, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами без ПДВ та з урахуванням акцизного податку (пп. 214.1.2 Податкового кодексу України);
- специфічних ставок (п. 28.1 Податкового кодексу України) – величина, виражена у певних одиницях виміру (вага, об'єм, кількість одиниць товару, об'єм двигуна для транспортних засобів тощо) (п. 214.4 Податкового кодексу України).

Митна вартість товарів – це вартість, яка використовується для митних цілей, у першу чергу для нарахування належних до сплати митних платежів (це мито, включаючи додатковий імпортний збір, акцизний податок, імпортний ПДВ – п. 27 ст. 4 Митного кодексу України). Митна вартість базується на ціні, що сплачена (підлягає сплаті) за ці товари постачальнику (ст. 49 Митного кодексу України) [3]. Порядок та методи визначення митної вартості товарів установлені розд. III Митного кодексу України.

Для визначення бази обкладення акцизного податку іноземна валюта перераховується в національну валюту в порядку, установленому ст. 39 Податкового кодексу України: застосовується офіційний курс НБУ, що діє на 0 годин дати подання митної декларації, а у випадках, коли її подання законодавством не передбачене, – дати визначення податкових зобов'язань. Аналогічна норма є і в ст. 3 Митного кодексу України.

Суми акцизного податку, які слід сплатити під час митного оформлення ввезених товарів, можна розрахувати за такими формулами.

1. Нархування акцизного податку за адвалорними ставками (у відсотках до вартості товару) - зараз застосовується лише в разі імпорту тютюну, його замінників та тютюнових виробів:

$$AP = B \times SA_{\text{адв}} : 100, \quad (2.5)$$

де AP – сума акцизного податку;

B – вартість товарів (продукції) за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами без ПДВ та з урахуванням акцизного податку (пп. 214.1.2 Податкового кодексу України);

SA_{адв} – ставка акцизного податку, %.

2. Нарахування акцизного податку за специфічними ставками (п. 214.4 Податкового кодексу України):

$$AP = K \times SA_{\text{сп}} : 100, \quad (2.6)$$

де K – кількість товару (продукції) у фізичних одиницях виміру;

SA_{сп} - ставка акцизного податку у грошовому виразі за одиницю товару.

Як і всі інші митні платежі, акцизний податок сплачується не пізніше дня митного оформлення товару.

На дату перерахування попередньої оплати іноземному постачальнику податкові зобов'язання з акцизного податку не виникають. Суми акцизного податку збільшують первісну вартість (собівартість) товарів (п. 9 П(С)БО 9 «Запаси») [9], як і всі інші непрямі податки, які не відшкодовуються підприємству та сплачені під час митного оформлення товару.

В процесі виготовлення підакцизних товарів у виробника можуть виникати понаднормові втрати сировини. У цьому випадку постає питання як виробнику розрахувати та відобразити в обліку акцизний податок, у яких випадках понаднормові втрати підакцизних товарів звільняються від обкладення акцизним податком. Існують встановлені (законодавчо чи підприємством) норми псування, знищення, втрат підакцизних товарів (продукції). Понаднормові втрати таких товарів (продукції) є базою обкладення акцизним податком (пп. 213.1.6, п. 214.7 Податкового кодексу України).

Втрати сировини призводять до того, що скорочується обсяг виробництва продукції (товарів). Тобто фактично – до втрати товарів (продукції). Тому в разі понаднормових втрат сировини виникає об'єкт обкладення акцизним податком, базою обкладення акцизним податком буде не вартість втраченої понаднормово сировини, а вартість продукції (товарів), які можна було б виготовити з такої сировини.

Такий висновок впливає з п. 214.7 Податкового кодексу України, який спонукає ураховувати норми п. 214.6 Податкового кодексу України. Це, звичайно, збільшує базу оподаткування. Отже, втрата сировини дорівнює втратам продукції (товарів).

Датою виникнення податкового зобов'язання є дата складання акта про знищення чи втрату товарів (п. 216.2 Податкового кодексу України). При цьому наголошується, що втраченим товаром слід уважати також товар, місцезнаходження якого власник (платник акцизного податку) не може встановити.

Суми втрат підакцизних товарів не обкладаються акцизним податком у двох випадках (п. 216.3 Податкового кодексу України):
- якщо такі втрати відбулись у межах природних втрат у процесі зберігання, транспортування, виробництва (обробки чи переробки);
- якщо понаднормові втрати спричинені форс-мажорними обставинами.

Розглянемо докладніше втрати у межах природних втрат: будь-які втрати – як у межах норм, так і понаднормові – можна виявити шляхом інвентаризації. Усі втрати повинні бути задокументовані. Якщо за результатами інвентаризації виявлено нестачу (псування) підакцизних товарів у межах затверджених норм - тоді за розпорядженням керівника підприємства її можна списати на витрати підприємства. Якщо ж для конкретного виду продукції, сировини такі норми природних втрат не встановлені, будь-яка нестача розглядається як понаднормова.

Нестачу (псування) підакцизних товарів понад встановлені норми природних втрат слід віднести на винних осіб для відшкодування у встановленому порядку. Списати нестачу можна буде після її відшкодування винною особою або після закриття судової справи відповідно до законодавства.

Якщо понаднормові втрати відбулися внаслідок дії форс-мажорних обставин (аварія, пожежа, повінь тощо), платник податку зобов'язаний документально зафіксувати такі втрати та надати контролюючим органам необхідні докази існування форс-мажорних обставин. Законодавець висунув ще одну обов'язкову умову для цього випадку – неможливість подальшого використання таких товарів на митній території України.

Отже, для звільнення від оподаткування понаднормових втрат платник зобов'язаний здійснити такі дії:

1. Документально зафіксувати фактичні втрати підакцизних товарів. Фактичні втрати можливо визначити лише за результатами інвентаризації. Проведення інвентаризації є обов'язковим у разі виявлення псування цінностей (у день встановлення такого факту), а також у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (наступного дня після закінчення таких явищ). Інвентаризація в цих випадках проводиться в обсягах, визначених керівником підприємства. Підприємства (їх структурні підрозділи, відокремлене майно), які знаходяться на тимчасово окупованій території та/або на території проведення АТО, повинні керуватися п. 8 Положення №879 [11]. Зокрема, ці підприємства мають провести обов'язкову інвентаризацію тоді, коли з'явиться доступ до активів, первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку.

2. Надати контролюючим органам докази існування форс-мажорних обставин. Перелік обставин, які вважаються форс-мажорними, наведено в п. 2 ст. 14 Закону від 02.12.97 р. №671/97-ВР «Про торгово-промислові палати в Україні» [5]. Засвідченням факту настання форс-мажорних

обставин та видачею сертифікатів займається Торгово-промислова палата України (ст. 14, Закону №671). Саме такий сертифікат, виданий Торгово-промисловою палатою, і буде доказом існування форс-мажору.

3. Довести контролюючим органам неможливість подальшого використання підакцизних товарів. Неможливість подальшого використання на митній території України підакцизних товарів впливає як з характеру форс-мажорних обставин, так і з самого стану підакцизних товарів після надзвичайної ситуації. Ці обставини зазначаються в акті інвентаризації та/або в протоколі інвентаризаційної комісії.

Сплатити податок із суми понаднормових втрат слід у терміни, передбачені для сплати щомісячних податкових зобов'язань: не пізніше 30-го числа місяця, що настає за місяцем, у якому виявлено нестачу.

Втрати в межах норм природних втрат відображаються в обліку на підставі даних інвентаризації. При цьому робляться такі самі проведення, якими фіксується використання товарно-матеріальних цінностей у звичній господарській діяльності.

Податковим періодом з акцизного податку визначено податковий звітний місяць. Суми податку перераховуються до бюджету виробниками підакцизних товарів (продукції) протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації за місячний податковий період. Детальніше терміни сплати акцизного податку наведено у табл. 2.3.

Суми податку виробниками тютюнових виробів перераховуються до бюджету при придбанні марок акцизного податку на суму, розраховану з урахуванням мінімального акцизного податкового зобов'язання із сплати акцизного податку на тютюнові вироби та ставок податку, діючих відповідно до норм ПКУ, з доплатою (у разі потреби) на день подання податкової декларації.

Таблиця 2.3

Терміни сплати акцизного податку в Україні

№ п/п	Платники податку	Термін сплати
1.	Виробники підакцизних товарів перераховують податок до бюджету	Протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем подачі податкової декларації за місячний податковий період
3.	Власник готової продукції, виробленої з давальницької сировини	Не пізніше дати відвантаження йому, або за його дорученням іншій особі, готової продукції
4.	Імпорттери товарів на митну територію України	До або в день подання митної декларації
5.	Імпорттери маркованої підакцизної продукції	Під час придбання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання митної декларації
6.	Суб'єкти господарювання роздрібної торгівлі	Протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем подачі податкової декларації за місячний податковий період

Підприємства, які виробляють вина виноградні з додаванням спирту та міцні, вермути, інші зброжені напої з додаванням спирту, суміші із зброжених напоїв з додаванням спирту, суміші зброжених напоїв з безалкогольними напоями з додаванням спирту, сплачують податок при придбанні марок акцизного податку на суму, розраховану із ставок податку на готову продукцію, вироблену з виноматеріалів чи сусла, при виробництві яких використовується спирт етиловий.

Власники готової продукції, виробленої з давальницької сировини, сплачують податок виробнику (переробнику) не пізніше дати відвантаження готової продукції такому власнику або за його дорученням іншій особі.

Умовою відвантаження виробником готової продукції, виробленої з давальницької сировини, його замовнику або за його дорученням іншій особі є документальне підтвердження банківської установи про перерахування відповідної суми податку на поточний рахунок виробника.

Податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) сплачується платниками податку до або в день подання митної декларації.

У разі ввезення маркованої підакцизної продукції на митну територію України податок сплачується під час придбання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання митної декларації.

Платники акцизного податку при зверненні до органів внутрішніх справ України для реєстрації або перереєстрації переобладнаного вантажного транспортного засобу у легковий автомобіль зобов'язані пред'явити квитанції або платіжні доручення про сплату податку з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення.

Суми податку перераховуються до бюджету суб'єктом господарювання роздрібною торгівлі, який здійснює реалізацію підакцизних товарів, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПКУ для подання податкової декларації за місячний податковий період.

Особа – суб'єкт господарювання роздрібною торгівлі, який здійснює реалізацію підакцизних товарів, сплачує податок за місцем здійснення реалізації таких товарів.

Крім зазначених норм щодо нарахування і сплати акцизного податку є окремі особливості, які встановлені при справлянні податку з алкогольних напоїв, спирту, легких і важких дистилятів. Податковим кодексом України (пункт 229.1 статті 229) передбачено, що відвантаження з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, спирту етилового денатурованого (спирту технічного) та біоетанолу за нульовою ставкою акцизного податку виробникам для виробництва окремих видів продукції здійснюється за умови видачі податкового векселя, авальованого банком.

Форма податкової декларації з акцизного податку, порядок її заповнення та подання затверджено Наказом Міністерства фінансів

України від 23.01.2015 р. № 14 «Про затвердження форми Декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання Декларації акцизного податку»¹.

Декларація складається та подається платниками акцизного податку. Платники заповнюють та подають розділи та додатки до Декларації лише щодо тих операцій, які вони здійснюють і за якими у них виникають податкові зобов'язання із сплати акцизного податку, про що робиться відповідна відмітка у колонці «Ознака подачі» на останньому аркуші Декларації. Платник – суб'єкт господарювання роздрібною торгівлі, який здійснює реалізацію підакцизних товарів, заповнює та подає лише розділ Г та додаток Б до Декларації.

Платник, який має діючі (у тому числі призупинені) ліцензії на право провадження діяльності з підакцизною продукцією, яка підлягає ліцензуванню згідно із законодавством, зобов'язаний подавати Декларацію за кожний звітний (податковий) період незалежно від того, чи провадив такий платник господарську діяльність у цьому періоді.

Декларація складається із загальної частини, що містить необхідні обов'язкові реквізити платника, та шести розділів, що складаються платниками залежно від виду підакцизних товарів, додатків розрахунків для обчислення суми податку залежно від виду встановлених ставок акцизного податку, а також розділу, що заповнюється працівниками Державної фіскальної служби України після подання Декларації. У загальній частині декларації вказуються обов'язкові реквізити, які стосуються платника податку, виду податку та контролюючого органу.

¹ Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 14 «Про затвердження форми Декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання Декларації акцизного податку» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0105-15>

Розглянемо детальніше розділи податкової Декларації з акцизного оподаткування, відповідно до структури товарного забезпечення та видів операцій з акцизними товарами (див. Додаток А).

Розділ А «Податкові зобов'язання із спирту етилового та інших спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, пива та продуктів із вмістом спирту етилового 8,5 відсотка об'ємних одиниць та більше». Декларації заповнюється платниками акцизного податку із спирту етилового та інших спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, пива та продуктів із вмістом спирту етилового 8,5 відсотка об'ємних одиниць та більше.

Розділ Б «Податкові зобов'язання з тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну (в тому числі тютюнової сировини, тютюнових відходів)» заповнюється платниками акцизного податку з тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну.

Розділ В ««Податкові зобов'язання з нафтопродуктів, скрапленого газу, речовин, що використовуються як компоненти моторних палив, палива моторного альтернативного (в тому числі біодизеля та його суміші (що не містять або містять менш як 70 мас.% нафти або нафтопродуктів, одержаних з бітумінозних порід) на основі моноалкільних складних ефірів жирних кислот), визначених у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 розділу VI Кодексу».

Розділ Г «Податкові зобов'язання з автомобілів легкових, кузовів до них, причепів та напівпричепів, мотоциклів (включаючи мопеди), велосипедів з допоміжним мотором, з колясками або без них, моторних транспортних засобів, призначених для перевезення 10 осіб і більше, моторних транспортних засобів для перевезення вантажів».

Розділ І «Податкові зобов'язання з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів».

Розділ Д «Податкові зобов'язання з оптового постачання електричної енергії та виробництва електричної енергії, проданої поза оптовим ринком електричної енергії».

Платником заповнюються відповідний розділ і додатки до нього Декларації акцизного податку, які відповідають виду господарської діяльності платника та виду підакцизних товарів (продукції).

У Декларації акцизного податку вказуються всі передбачені формою показники, а у разі незаповнення через його відсутність ставиться прокреслення.

2.2. Аналіз та структура бюджетних надходжень від оподаткування підакцизних товарів та методика експертного прогнозування акцизного податку

У структурі надходжень акцизного податку переважає акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів, у структурі якого до 59% – надходження від тютюнових виробів, 16% – пальне і майже 9% горілчані вироби. У структурі ввезених на територію України підакцизних товарів 86% становить акциз від оподаткування пального, 7% – з транспортних засобів. Таким чином, основними об'єктами оподаткування акцизним податком в Україні є вироблені в Україні тютюнові вироби (тютюнові компанії – великі платники податків), а також пальне, електроенергія та лікєро-горілчана продукція. Застосування ставок акцизного податку має на меті регулювання споживання окремих галузей. Проте, як вбачається зі структури акцизного податку в розрізі імпорту та внутрішніх товарів, уряд розглядає акцизний податок виключно як фіскальний інструмент.

За результатами 12 місяців 2018 р. акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) виконано на 91,3%, тобто від запланованих 79,6 млрд. грн. фактично надійшло 72,7 млрд. грн. Для розуміння природи прогнозування акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів перш за все необхідно розглянути структуру надходжень даного податку та виявити елементи з найбільшою питомою вагою (табл. 2.4.).

Таблиця 2.4

Структура акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) протягом 2016–2018 рр.

Показник	2016		2017		2018	
	млрд. грн	%	млрд. грн	%	млрд. грн	%
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	55,1	100	67,8	100	72,7	100
Тютюн та тютюнові вироби	31,8	57,7	39,3	58,1	42,9	59,1
Пальне	7,2	13	10,9	16,1	11,5	15,9
Електрична енергія	4,0	7,3	4,7	7,0	5,4	7,4
Лікєро-горілочна продукція	6,4	11,6	6,2	9,2	6,2	8,5
Пиво	4,1	7,5	4,7	6,9	4,7	6,5
Виноробна продукція	1,2	2,2	1,4	2,0	1,5	2,0

Як видно з табл. 2.4., на шість категорій припадає в середньому 99% надходжень акцизного податку, а на інші (що не зазначені в таблиці) – 1%, а саме: спирт, транспортні засоби; кузови для моторних транспортних засобів; інші підакцизні товари вітчизняного виробництва; виноробна продукція (при придбанні акцизних марок). Окрім того, що ці показники мають незначну частку в акцизному оподаткуванні, вони вкрай складні при прогнозуванні через відсутність статистичних даних та складність визначення ставки (наприклад, для транспортних засобів та їх елементів). З огляду на їх незначну питому вагу прогнозування за цими елементами не є релевантним щодо загального обсягу надходжень акцизного податку.

Отже, у межах цього дослідження для перевірки точності прогнозів розрахунки буде здійснено за такими категоріями: тютюн та тютюнові вироби; пальне; електрична енергія; лікєро-горілчана продукція; пиво та виноробна продукція.

Експертне прогнозування варто розпочати з категорії тютюнові вироби, оскільки вона є найбільшою та формує майже 60% акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів. Перш ніж провести розрахунки, варто звернути увагу на основні змінні елементи акцизного оподаткування за цією групою товарів. Зокрема, відповідно до Прикінцевих положень Податкового кодексу України, тимчасово, з 01.01.2019 року по 31.12.2024 року, встановлені ставки акцизного податку, зокрема, на тютюнові вироби, які досягнуть свого максимального розміру у 2024 рік, зі щорічним підвищенням на 20%. У 2019 році ставки акцизного податку на тютюнові вироби будуть збільшуватися двічі: з 01.01.2019 року та з 01.07.2019 року. Розмір ставок та порядок їх зміни наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

**Розмір ставок акцизного податку на тютюн і тютюнові вироби у
2019 році**

Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Одиниця виміру	Ставка податку з 01.01.2019р. по 30.06.2019р.	Ставка податку з 01.07.2019р. по 31.12.2019р.
2401	Тютюнова сировина, тютюнові відходи	Грн за 1 кг (нетто)	871,38	949,8
2402 10 00 00	Сигари, включаючи сигари з відрізнаними кінцями, та сигарилли (тонкі сигари), з вмістом тютюну	Грн за 1 кг (нетто)	871,38	949,8

2402 20 90 10	Сигарети без фільтра, цигарки	Грн за 1000 шт	693,58	756
2402 20 90 20	Сигарети з фільтром	Грн за 1000 шт	693,58	756
2403	Тютюн та замітники тютюну, інші, промислового виробництва; тютюн «гомогенізований» або відновлений; тютюнові екстракти та есенції	Грн за 1 кг (нетто)	871,38	949,8

Враховуючи зазначені показники зміни ставок можна спрогнозувати надходження сум акцизного податку від тютюну та тютюнових виробів, результати проведених розрахунків представлено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Результати розрахунку надходжень акцизного податку з тютюнових виробів протягом 2016–2021 рр.

Показник	Базовий рік	Перед-прогнозний	Очікуваний	прогнозний		
	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Прогноз незалежного експерта	31729	39468	37899	56237	67962	80098
Прогноз Мінфіну	31804	39343	42933	59164	x	x
Різниця	-74	124	-5034	-2927		
Похибка	-0,2	0,3	-11,7	-4,9		

Для проведення розрахунків експертною організацією необхідно було отримати дані про обсяги виробництва та експорту відповідної тютюнової продукції, ціни на сигарети з фільтром, а також застосувати відповідні специфічні та адвалерні ставки згідно із законодавством.

Інформацію про виробництво та експорт взято з джерел Мінагрополітики [], а ставки застосовані відповідно до чинного податкового законодавства.

За результатами розрахунків на 2019 рік виявлено розбіжність між прогнозом експертної організації та офіційним прогнозом Мінфіну розміром 2,9 млрд грн, відносна похибка – 4,9%. Проте варто зазначити, що під час затвердження державного бюджету на 2019 рік прогнозний показник був скорегований на 2,5 млрд. грн. та запланований у розмірі 56,7 млрд. грн. []

Це пов'язано з тим, що в розрахунках Мінфіну прогноз на тютюнові вироби на 2019 рік здійснювався на основі максимально встановленої ставки (756 грн за 1000 штук), яка закладалась як прогнозна на 2019 рік, а по факту були затверджені вищі ставки, при чому підвищення відбувалось і з другої половини року. У розрахунках незалежної експертної організації було використано середнє значення ставок, виходячи прогнозованих ставок на 2019 рік, розмір якої передбачався на рівні 724,8 грн. на 1000 штук. Тому, якщо порівняти прогноз експертної організації із плановим показником на 2019 рік, різниця становитиме лише 0,5 млрд. грн. з відносною похибкою 0,8%. []

Головний недолік зазначеної методики прогнозування, за яким здійснюється розрахунок прогнозу надходжень акцизного податку з тютюнових виробів, полягає в тому, що він не враховує мінімального акцизного податкового зобов'язання. Проте методика Мінфіну враховує зазначений фактор, на відміну від експертних розрахунків.

Здійснивши розрахунки за складовими акцизного податку, можемо отримати загальну суму акцизного податку та порівняти його із прогнозом Мінфіну та планом ДБУ. Це дозволить наочно продемонструвати, які відбулися коригування під час прийняття державного бюджету на 2019 рік.

Слід зазначити, що Мінфін закладає на 2019 рік досить значний приріст надходжень від акцизного податку, який становить близько 18

млрд. грн., або 25% порівняно з 2018 роком. З огляду на підвищення ставок та потенційне здешевлення національної валюти через інфляційні процеси цей приріст може бути невиконаним через скорочення обсягів споживання.

Порівняльні показники між плановими бюджетними надходженнями акцизного податку, прогнозом Мінфіну та прогнозом незалежних експертних організацій наведено на рис. 2.1.

Таким чином, прогнозні показники надходжень акцизного податку до державного бюджету на 2019 рік визначено у сумі 125649,4 млн. грн. виходячи з прогнозних обсягів виробництва, експорту та імпорту підакцизних товарів з врахуванням змін законодавства. У розрахунку прогнозних надходжень акцизного податку враховано 6,0 млрд. грн. додаткових надходжень за рахунок підвищення ставок, визначених в абсолютних значеннях, шляхом їх індексації, що передбачено пунктом 4 розділу XIX Податкового кодексу України.

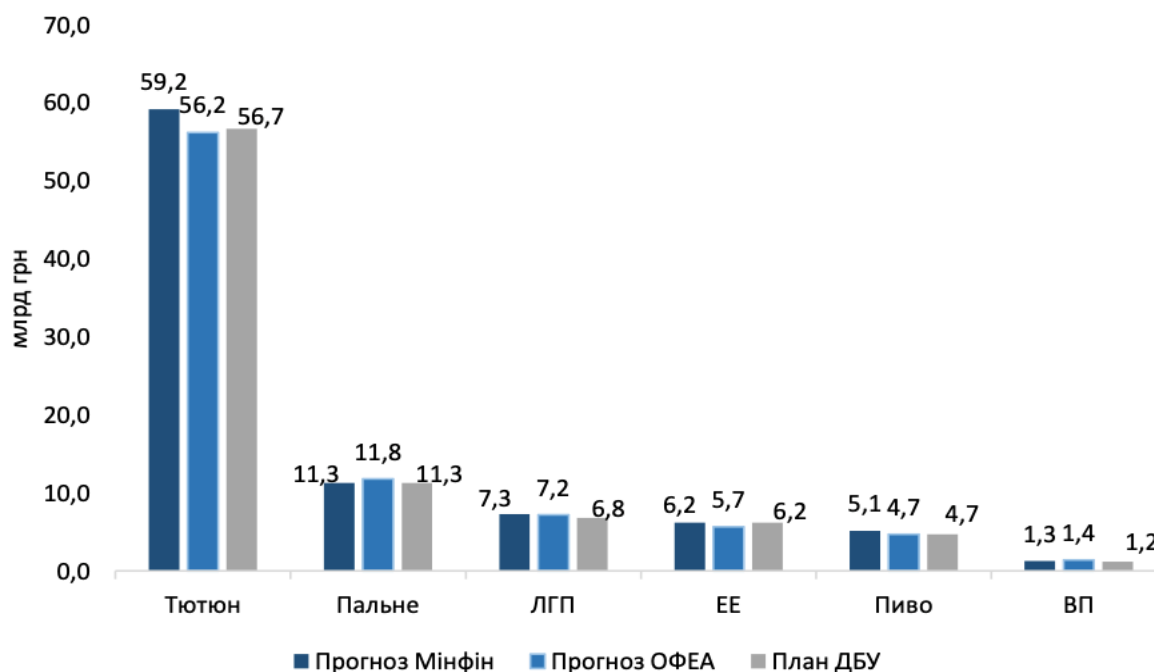


Рис. 2.1. Порівняння прогнозу надходжень від оподаткування підакцизних товарів, розрахованих експертними організаціями (ОФЕА), Мінфіном та плановими показниками Держбюджету-2019

Крім того, прогнозний показник враховує 7,3 млрд. грн. від додаткових змін до Податкового кодексу України щодо підвищення ставок (крім індексації) на тютюнові вироби з метою виконання вимог Угоди про асоціацію між Україною та ЄС.

Прогнозний показник надходжень акцизного податку з вироблених в Україні товарів до державного бюджету у 2019 році визначений на основі прогнозних обсягів виробництва та реалізації підакцизних товарів на 2019 рік та з врахуванням змін законодавства становить 86,9 млн. гривень. Прогнозний показник надходжень до державного бюджету акцизного податку з ввезених в Україну товарів на 2019 рік визначено на основі прогнозних обсягів імпорту підакцизних товарів та з врахуванням змін законодавства становить 57,2 млн. гривень.

Прогнозний показник надходжень акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів до місцевих бюджетів у 2019 році визначений з врахуванням прогнозних показників індексу споживчих цін, темпів реалізації оподатковуваних товарів на 2019 рік і становить 9,8 млн. гривень [82].

На 2020–2021 рр. прогноз Мінфіну по акцизному податку розраховано, виходячи із індикативних прогнозних показників доходів державного бюджету на 2020 і 2021 рр. Надходження акцизного податку до державного бюджету на 2020 та 2021 рр. визначено розміром 154,8 млрд. грн. та 169,5 млрд. грн. відповідно. До зазначених цифр було застосовано середнє значення питомої ваги акцизного податку у загальному обсязі надходжень, що надійшов до державного бюджету протягом 2016–2018 рр., розміром 60,7%. Таким чином, отримали припущення, що акцизний податок становитиме у 2020 році – 94 млрд. грн., а у 2021 році – 103 млрд. грн.

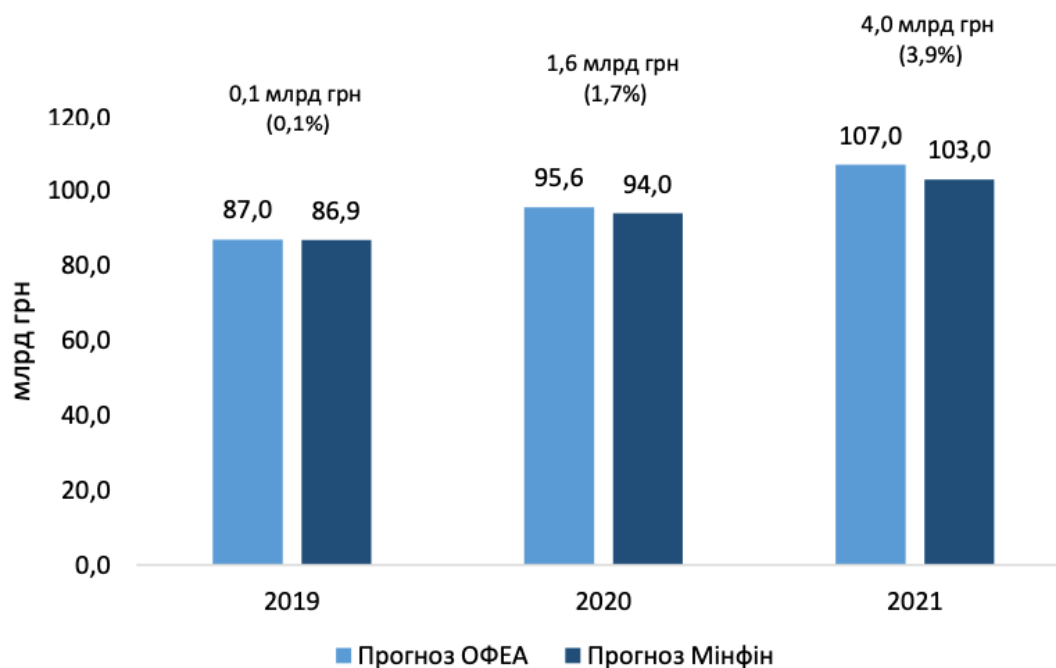


Рис.2.2. Оцінка прогнозних надходжень акцизного податку на 2019-2021 роки []

На рис. 2.2. представлено порівняння загальних прогнозних обсягів акцизного податку на 2019–2021 рр., розрахованих експертним середовищем - ОФЕА із прогнозом Мінфіну. Так, за розрахунками експертної організації - ОФЕА на 2020 рік прогноз обсягів акцизного податку на 1,6 млрд. грн. (1,7%) більший порівняно із прогнозом Мінфіну, а на 2021 рік – більший на 4,0 млрд. грн. (3,9%). Отримані результати вважаємо прийнятними та такими, що враховують зміни обсягу споживання підакцизної продукції. Але якщо споживчий кошик підакцизних товарів зміниться, то, звісно, і розрахунки прогнозу мають бути скориговані.

Отже, акцизний податок в останні роки в умовах падіння економіки (знецінення національної валюти, високої інфляції) перетворився виключно на механізм отримання додаткових надходжень до бюджету від кінцевого споживача.

2.3. Практика реалізації методів економічної експертизи операцій з підакцизними товарами роздрібного продажу

З 1 січня 2015 року введено в дію акцизний податок із роздрібною торгівлі окремими видами підакцизних товарів, зроблено один із кроків, спрямованих на наповнення бюджету в умовах економічної кризи. Ідеться про продаж пива та алкогольних напоїв у роздріб (у т. ч. на розлив – закладами громадського харчування), тютюну та промислових замінників тютюну та нафтопродуктів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків (абзац другий пп. 14.1.212 Податкового кодексу України). Зобов'язання зі сплати акцизного податку виникають (п. 216.9 ПК) [2]:

- на дату здійснення розрахункової операції, визначену згідно із Законом від 06.07.95 р. № 265/95-ВР [4], тобто на дату оформлення фіскального чека
- для підприємств, які зобов'язані застосовувати реєстратори розрахункових операцій;
- на дату надходження коштів за реалізований товар – для підприємців на єдиному податку, які мають право не застосовувати реєстратори розрахункових операцій.

Платниками зазначеного податку є суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі, які реалізуються безпосередньо громадянам та іншими кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання підакцизних товарів незалежно від форми розрахунку. Базою оподаткування є вартість товарів з ПДВ, що фактично є подвійним оподаткуванням, оскільки роздрібний акциз накладається на ПДВ. З іншої сторони, можна говорити і про потрійне оподаткування, оскільки вартість може включати і акциз раніше сплачений виробником чи імпортером.

Зважаючи на цей факт, підакцизні товари передані у торговельний зал включають торговельну націнку та кінцеву ціну продажу і така роздрібна ціна має бути зазначена на ціннику та запрограмована в реєстратори розрахункових операцій (РРО). У загальному випадку роздрібна ціна формується таким чином:

1. Для платників ПДВ:

$$\text{ФРЦ} = \text{СВ} + \text{ТН} + 20 \% \text{ ПДВ} \quad (1.1)$$

де СВ - собівартість товару, яка дорівнює його первісній вартості, визначеній відповідно до п. 9-13 П(С)БО 9;

ТН - торговельна націнка;

20 % ПДВ - сума ПДВ у складі роздрібною ціни.

При цьому 20 % нараховується на суму (СВ + ТН).

Таку формулу рекомендуємо для суто «внутрішнього» використання, а показник (ТН + 20 %) відображається однією сумою проведенням Дт 282 «Товари в торгівлі» - Кт 285 «Торгова націнка» при передачі товарів до торговельного залу. Під час реалізації товару сума ПДВ, розрахунково включена до роздрібною ціни, зменшуватиме дохід (Дт 702 - Кт 641/ПДВ).

Для визначення суми акцизного податку застосуємо цю саму формулу, включивши до неї новий показник:

$$\text{ФРЦ} = \text{СВ} + \text{ТН} + 20 \% \text{ ПДВ} + 5 \% \text{ ПЗ}_a \quad (1.2)$$

де 5 % ПЗ_a - сума акцизного податку у складі роздрібною ціни, причому 5 % ми беремо від суми показників (СВ + ТН + 20 % ПДВ).

3. Для неплатників ПДВ формула (2) матиме вигляд:

$$\text{ФРЦ} = \text{СВ} + \text{ТН} + 5 \% \text{ ПЗ}_a \quad (1.3)$$

Таким чином, під час передачі товару в торговельний зал для реалізації покупцям слід правильно сформулювати торговельну націнку яка повинна

містити як прибуток підприємства, так і суму ПДВ (для платників) та суму акцизного податку.

Для обліку акцизного податку використовуємо субрахунок 641/ акцизний податок «Розрахунки за податками». За кредитом відображаємо податкові зобов'язання, за дебетом - їх погашення грошовими коштами.

Як ми зазначали вище, податкові зобов'язання з акцизного податку виникають у момент отримання (оприбуткування) коштів від покупця. Отже, під час реалізації підакцизного товару робимо проведення на суму податкових зобов'язань з акцизного податку Дт 702 - Кт 641/АП. Сплату податкових зобов'язань відображаємо проведенням Дт 641/АП - Кт 311 (372). Таким чином, акцизний податок із роздрібних продажів відображаємо аналогічно до податкових зобов'язань з ПДВ, або ж аналогічно до обліку будь-якого іншого непрямиго податку.

До складу бухгалтерських доходу чи витрат акцизний податок не включається, оскільки не відповідає визначенням доходу і витрат, наведеним відповідно в п. 5 П(С)БО 15 «Дохід» [10] та п. 6 П(С)БО 16 «Витрати» [11]. Крім того, у пп. 6.1 П(С)БО 15 «Дохід» чітко зазначено, що не визнаються доходом суми акцизів, що надійшли від інших осіб та підлягають перерахуванню до бюджету. У податковому обліку, який цього року впритул наблизився до бухгалтерського, суми акцизного податку так само не відображаються у складі доходу чи витрат.

Актуальним постає питання чи повинно підприємство, яке здійснює реалізацію підакцизних товарів у роздріб, відображати суму акцизного податку у фіскальному чеку. Відповідно до п. 3 ст. 3 Закону України від 6 липня 1995 року № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [8] із змінами та доповненнями суб'єкти господарювання, які здійснюють розрахункові операції в готівковій або в безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо) при

продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, а також операції з приймання готівки для подальшого її переказу, зобов'язані застосовувати реєстратори розрахункових операцій, що включені до Державного реєстру реєстраторів розрахункових операцій, з додержанням встановленого порядку їх застосування.

У разі коли суб'єкт підприємницької діяльності не зареєстрований як платник податку на додану вартість, замість індивідуального номера платника повинен бути надрукований ідентифікаційний код згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (для юридичних осіб) або ідентифікаційний номер згідно з Державним реєстром фізичних осіб (для фізичних осіб), а замість літер «ПН» - літери «ІД»; фіскальний номер реєстратора, перед яким друкуються великі літери «ФН»; заводський номер реєстратора; логотип виробника.

На сьогодні законодавством не передбачено штрафні санкції за невідображення акцизного податку з роздрібного продажу підакцизних товарів в розрахункових документах, зокрема тих, які друкуються РРО. Таким чином, відображення суми акцизного збору у Z-звіті є технічно можливим.

З точки зору наповнення бюджету ініціатива введення акцизного податку з реалізації підакцизних товарів суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі може мати непередбачувані наслідки. Вартість підакцизної продукції зростає, що, в свою чергу, може спричинити збільшення тіньового ринку. До того ж надання права місцевій владі встановлювати розмір податку для окремих категорій підакцизних товарів створює умови для корупції.

Негативний характер акцизних тенденцій підтверджують і звіти Міністерства фінансів України. Так, у 2017 р. фактичні надходження з роздрібного акцизу по відношенню до планових зменшилися майже вдвічі.

Вже у 2018 році місцеві бюджети отримали лише 2,4 млрд. грн, що становить 55% від розрахункових надходжень. Це можна було б пояснити зростанням нелегальної торгівлі, але майже 2 млрд. грн. ненадходжень і кілька відсотків зростання нелегального ринку – це не співставні цифри. З 2015 року обсяг податку, що мав бути сплачений, невпинно зменшуються. Згідно з розрахунками за даними ДФС та Державної служби статистики, якщо у 2015 році роздрібний податок з тютюну сплачувався у 71 % випадків, то у 2018 році лише у 55%. З року в рік прослідковується тенденція на подальше зменшення рівня сплат. ДФС не вдається проконтролювати 80 тисяч точок роздрібного продажу, що призводить до зростання тіньового сегменту, через упущення в адмініструванні. []

Аналога українському роздрібному акцизу податкова європейська практика ще не знала ні одна країна в Європі не використовує подібних податків. Сама ж суть українського податку суперечить законодавству Євросоюзу (наприклад, директиві ЄС 2011/64), частину якого Україна повинна буде імплементувати в рамках угоди про асоціацію.

Наведені вище аспекти у своїй сукупності свідчать про необхідність беззастережного скасування «другого» акцизу як податку, що суперечить як національним, так і міжнародним нормам. Даний крок є абсолютно виправданим на тлі зобов'язань України, взятих перед Євросоюзом, в частині значного підвищення акцизного податку на тютюнові та алкогольні вироби в майбутньому. При цьому скасування «спірного» акцизу можна буде компенсувати передачею місцевим бюджетам частини коштів, отриманих від додаткових надходжень в скарбницю країни. У Мінфіні ж на сьогодні в якості альтернативи 5-відсотковому збору розглядається введення податку в розмірі 1% на всю продукцію, яку реалізують продавці роздрібу. Але по суті нічого не змінюється, і протиріччя європейським нормам не зникають.

Таким чином, суттєвим кроком подальшої лібералізації податкової системи, збільшення інвестиційної привабливості економіки України та підвищення рейтингу має стати наукове обґрунтування введення податків та формування податкової бази, виключення подвійного оподаткування, скорочення часу, витраченого на складання, подання звітності та сплату податків.

Висновок до 2 розділу

У структурі надходжень акцизного податку переважає акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів, у структурі якого до 59% – надходження від тютюнових виробів, 16% – пальне і майже 9% горілчані вироби. У структурі ввезених на територію України підакцизних товарів 86% становить акциз від оподаткування пального, 7% – з транспортних засобів. Таким чином, основними об'єктами оподаткування акцизним податком в Україні є вироблені в Україні тютюнові вироби (тютюнові компанії – великі платники податків), а також пальне, електроенергія та лікєро-горілчана продукція.

У зв'язку з введенням оподаткування підакцизних товарів у роздрібній мережі експерти зазначають, що введення даного акцизу – на реалізацію через роздрібні мережі алкоголю, тютюнових виробів – це не що інше, як подвійне оподаткування. Крім того, ставка роздрібного акцизу застосовується до вартості товару з ПДВ. Схожою у цих двох податків є і база оподаткування – договірна вартість товарів, відмінність лише в одному – база оподаткування операцій з постачання товарів з ПДВ включає загальнодержавні податки і збори (в т.ч. акцизний податок), а базою оподаткування акцизного податку з роздрібних продажів підакцизних товарів є вартість (з податком на додану вартість) підакцизних товарів.

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПІДАКЦИЗНИМИ ТОВАРАМИ

3.1. Автоматизована система контролю за операціями з підакцизними товарами та її впровадження в Україні

Поширення автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів є загальною тенденцією реалізації акцизної політики багатьох розвинених країн світу. Її беззаперечною перевагою (проти наявної практики адміністрування) є економічність, оперативність, точність, рівень охоплення, мінімізація корупційних ризиків тощо. В Україні впровадження систем дистанційного контролю було передбачено стратегічним планом розвитку Державної фіскальної служби на 2013–2018 роки.

Необхідними чинниками реалізації автоматизованих систем контролю є наявність телекомунікаційних мереж, спеціалізованого обладнання, відповідного програмного забезпечення та створення відповідної нормативно-правової бази. Специфіка підакцизних товарів, що можуть реалізовуватися в фасованому вигляді (тютюнові вироби та алкогольні напої) та в інших одиницях об'єму, ваги та енергії, визначає два способи організації систем контролю: електронне маркування (для продуктів, що реалізуються у фасованому вигляді) та відстеження поставок немаркованої підакцизної продукції на всіх етапах її обігу від виробника до трейдера, що здійснив відпуск у роздрібну мережу.

Поки що Україну не можна відносити до переліку країн, що є лідерами використання інформаційних технологій, зокрема у сфері державного управління та контролю. Тому особливо важливим для впровадження

автоматизованої системи контролю в Україні є врахування наявних кращих світових практик. Так, у країнах ЄС створення та широке застосування системи EMCS, крім контрольного призначення, забезпечує дотримання принципу вільного руху товарів на єдиному Європейському ринку на принципах відстрочення сплати акцизу та його сплати у країні за місцем кінцевого споживання. В основі даної системи лежить функціонування інституту акцизних складів та режиму відстроченої сплати акцизного податку. Система EMCS передбачає, що постачальники підакцизних товарів у режимі реального часу вносять до єдиної бази електронні документи про їх відвантаження. Водночас трейдери несуть солідарну відповідальність за сплату податку. Так, якщо покупець не підтвердить факт оприбуткування підакцизних товарів, солідарний обов'язок сплати податку виникає у постачальника, від якого утворився обрив ланцюга поставок.

Крім того, країни-члени ЄС здійснюють постійний обмін інформацією про обіг підакцизних товарів. Використання системи EMCS у її класичному вигляді є обов'язковим у випадку здійснення поставок підакцизних товарів між країнами-учасниками. Для підакцизних товарів, що призначені для використання на внутрішньому ринку, можуть використовуватись підходи організації контролю як на основі рішень системи EMCS, так і зовсім відмінні від неї. Для зміщення акцентів контролю з виробників підакцизних товарів на сферу обігу в Україні доцільно запровадити режим відстроченої сплати зокрема для номенклатурної групи, що не передбачає можливості їх маркування (спирт, нафтопродукти, газ, електроенергія). Таким чином, для газу та електричної енергії акцизний податок повинен перераховуватися до бюджету розподільчими компаніями, а для нафтопродуктів, що використовуються як паливо – автозаправними станціями та трейдерами, що реалізують оптові партії підакцизних товарів комерційним споживачам [90, с. 25].

Використання механізму солідарної відповідальності забезпечує подвійний контроль за рухом підакцизних товарів, робить виробників та оптових посередників незацікавленими сторонами у мінімізації сплати акцизного податку. З іншого боку покупець, що змушений задекларувати факт оприбуткування товару, більш прискіпливо буде ставитися до якості товару, його відповідності супровідним документам. Такий подвійний контроль буде присутнім по всій ланці постачання, включно до потрапляння товару в кінцеву точку продажу. В свою чергу, кінцевий продавець зобов'язаний буде при продажі товару утримувати та перераховувати складову акцизу у вартості товару до бюджету.

Он-лайн моніторинг за роздрібною реалізацією підакцизних товарів можна здійснювати за допомогою електронної касової стрічки. При такому способі адміністрування акцизного податку, коли фактично податок сплачується кінцевим споживачем та перераховується до бюджету продавцем, основною його перевагою є відсутність необхідності вимивання обігових коштів виробників та продавців підакцизних товарів для сплати акцизного податку. Водночас такий підхід має певні недоліки, що насамперед пов'язані зі збільшенням кількості платників акцизного податку та відповідно транзакційних витрат як суб'єктів господарської діяльності, так і контролюючих органів. Для прикладу, з нафтопродуктів кількість платників зростає з 50 підприємств до кількох тисяч юридичних та фізичних осіб, які здійснюють оптову та роздрібну торгівлю паливом. Об'єктивно, кількість оптових постачальників палива є у кілька разів меншою за кількість учасників роздрібного ринку. Визначальним критерієм щодо необхідності переходу на адміністрування акцизного податку в режимі відстроченої сплати є очікуваний рівень збільшення податкових надходжень. Майже загальновизнаним є факт, що тіньовий рівень обігу нафтопродуктів в Україні досягає рівня в 25–30 %, тому збільшення

податкових надходжень можливе виключно за рахунок детінізації відповідного сектору економіки [98, с. 175].

Логічно також припустити, що з метою обмеження кількості платників акцизного податку та спрощення його адміністрування доцільно акцизний податок стягувати у оптовика, що здійснив відпуск товару у роздрібну мережу, як це, зокрема, практикується у більшості країн ЄС. У такому випадку розпорядники автозаправних станцій все одно повинні бути учасниками електронного документообігу та мають нести сувору відповідальність, включно до позбавлення права на ведення діяльності, за операції з нафтопродуктами у разі їх невідображення в Електронній системі контролю за обігом підакцизних товарів (далі – ЕСКАТ). Водночас переведення розпорядників автозаправних станцій у статус платників акцизного податку виключить можливість ними залишатися у категорії добросовісних набувачів нелегальних партій товару, де у складі ціни придбання начебто вже наявний сплачений до бюджету акцизний податок. Зазначимо, що варіанти впровадження режиму відстроченої сплати акцизного податку потребують у подальшому більш ретельного аналізу, громадського обговорення та погодження.

Загалом запровадження режиму відстроченої сплати податку на основі електронної системи контролю за обігом підакцизних товарів дозволить:

- зменшити рівень тінізації ринку підакцизних товарів;
- уніфікувати правила адміністрування акцизного податку;
- послабити адміністративний тиск на платників податків за рахунок скасування інституту податкового векселя, збереження обігових коштів суб'єктів господарювання;
- забезпечити ефективний контроль за обігом нафтопродуктів, зокрема що оподатковуються за пільговими ставками;

– створити передумови до розширення переліку підакцизних товарів (енергетична група) та відповідного скасування зборів у вигляді цільових надбавок до діючих тарифів на природний газ, на електричну та теплову енергію [95, с. 265].

Зазначимо, що певні ризики несплати акцизного податку зберігаються в вертикально-інтегрованих структурах або внаслідок змов покупців з виробником шляхом реалізації палива за документами з іншими технічними характеристиками, що дозволяють застосовувати знижені ставки. Водночас контролюючий орган шляхом моніторингу та аналізу даних ЕСКАТ, інших баз даних фіскальних органів держави та іншої зовнішньої інформації буде спроможний визначити ризики правопорушень та зловживань з метою їх подальшого усунення.

Додатковими елементами контролю за обігом підакцизних товарів у режимі відстроченої сплати акцизного податку можуть бути:

- моніторинг акцизних складів та податкових постів. При цьому такий контроль має бути дистанційним, що, в свою чергу, можливо досягти за рахунок встановлення витратомірів-лічильників, вебкамер пунктів пропуску;
- періодичне інспектування акцизних складів та податкових постів представниками контролюючого органу;
- обов'язок автотранспортних підприємств брати на перевезення вантажі з належно оформленими супровідними документами – тобто такими, які зареєстровані на сервері податкової служби;
- контроль якості палива державним стандартам та супровідним документам.

Необхідно створення правових підстав для утворення та функціонування експертно-контрольного підрозділу, що здатний буде забезпечити щорічний контроль близько 5–10 % від наявної кількості автозаправних станцій на базі пересувних лабораторій, на зразок тих, що

використовуються автозаправними корпораціями для контролю своїх мереж. Організаційно учасниками ЕСКАТ повинні бути суб'єкти підприємницької діяльності, які мають ліцензії на здійснення діяльності у сфері виробництва, обігу та розподілу підакцизної продукції, а також підприємства, що внесені Кабінетом Міністрів України до переліку підприємств, що використовують підакцизну продукцію як сировину для виробництва продукції [18, с. 133].

Для впровадження ЕСКАТ цілий ряд законодавчих актів потребують внесення змін з огляду на необхідність створення ефективної системи адміністрування акцизного податку. Зокрема, зміни мають бути внесені до Податкового кодексу України в частині розширення та уточнення понятійного апарату – термінології, що пов'язана з адмініструванням акцизного податку: підакцизна продукція, акцизний склад, податковий пост, місце зберігання нафтопродуктів, режим відстрочення сплати акцизного податку, адміністративний супровідний документ, електронна система контролю за обігом підакцизних товарів, платник акцизного податку та ін. Потрібно встановити уніфіковані правила адміністрування податку щодо продукції, на які поширюється режим відстрочення сплати акцизного податку, а також до Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 1.06.2000 року № 1775-III у частині розширення переліку видів діяльності, що підлягає ліцензуванню в частині виробництва, зберігання, оптового та роздрібного продажу нафтопродуктів. Окремої уваги потребує визначення статусу адміністративного супровідного документа.

Вважаємо, що це повинна бути уніфікована форма первинного документа, яка є елементом контролю за обігом підакцизної продукції, складається у кількох примірниках, зокрема для продавця та покупця, контролюючого органу та перевізника. У такому випадку відпуск підакцизного товару та його перевезення буде можливим лише на підставі

zareєстрованого адміністративного супровідного документа в ЕСКАТ, виключно між акцизними складами та місцями зберігання підакцизних товарів. Учасники ЕСКАТ повинні бути зобов'язані здійснювати контроль за цільовим рухом підакцизної продукції та нести за це солідарну відповідальність, що передбачає контроль за оприбуткуванням та підтвердженням поставки покупцем-учасником. Одночасно причини перевищення вхідного податку над вихідним мають бути підтверджені даними податкової звітності, що може бути зумовлено збільшенням залишків товарних запасів, відпуском продукції категоріям споживачів зі зменшеними ставками оподаткування, експортних поставок, використанням у виробництві. При цьому обсяги підакцизної продукції, що використана для виготовлення інших товарів, мають кореспондуватися з обсягами виробництва таких товарів у межах виробничих норм, технічних умов, стандартів тощо [17, с. 159].

Автоматизація процесів адміністрування акцизного податку набуває все більшої пріоритетності, зокрема це пов'язано із змінами внесеними Законом № 909, який на законодавчому рівні забезпечив впровадження цілісної системи контролю за обігом пального, що охоплює всі стадії обігу пального на митній території України – від виробника/імпортера до суб'єктів господарювання, які реалізують пальне кінцевому споживачу

Щодо впровадженої системи можна виділити низку аспектів:

- облік осіб, які здійснюють реалізацію пального (обов'язкова реєстрація таких осіб у контролюючому органі, внесення їх до реєстру платників акцизного податку з реалізації пального, який щодня оприлюднюється ДФС на власному офіційному порталі):
- відстеження руху пального із використанням акцизних накладних, які реєструються в Єдиному реєстрі акцизних накладних (ЄРАН) (обсяги пального в цих накладних не можуть перевищувати отримані від інших

платників, імпортовані або вироблені обсяги пального, з яких сплачено акцизний податок):

- необхідність при перевищенні обсягів реалізації пального понад отримані від інших платників, імпортовані або вироблені обсяги, складати та реєструвати в системі електронного адміністрування реалізації пального заявку на поповнення (коригування) залишку пального зі сплатою акцизного податку з такого перевищення.

На сьогодні така система контролю діє лише для пального, а для інших видів підакцизних товарів, зокрема алкогольних напоїв та тютюнових виробів, така система відсутня, тобто відсутній ефективний контроль за обігом цих товарів, який забезпечував би оперативний моніторинг їх переміщення.

ДПС України здійснювався пошук можливих шляхів вирішення цієї проблеми, опрацьовувалися пропозиції європейських компаній і вітчизняних підприємств щодо побудови системи контролю за обігом підакцизних товарів, маркованих марками акцизного податку. Запропоновані системи можна розділити на дві групи:

- одні системи передбачають нанесення спеціального цифрового коду на паперову марку та здійснення з його допомогою контролю за виробництвом товарів та реалізацією від виробника до оптового реалізатора;
- інші системи дають змогу наносити замість паперової марки спеціальні цифрові коди на упаковку продукту та здійснювати контроль за обігом підакцизних товарів за цими кодами. Такі системи передбачають заміну існуючих РРО, тобто потребують значних витрат суб'єктів роздрібною торгівлі та відповідно, неприйнятні для них.

Протягом останніх років все більшого значення та поширення в сучасних системах контролю за обігом підакцизних товарів у розвинених країнах набувають електронні акцизні марки. При цьому окремі країни,

наприклад Швейцарія, запроваджують електронні акцизні марки, незважаючи на те, що рівень нелегального обігу окремих категорій підакцизних товарів є незначним, в основному для скасування податкової звітності. Електронна акцизна марка є носієм спеціального коду (шифру), що містить детальну інформацію про виробника, товар, номер партії товару та інших відомостей. Крім того, у міру просування партії товару до споживача фіскальний орган отримує можливість ідентифікувати подальших покупців товарної партії та місць її продажу. На сьогодні існує більш нагальна потреба у електронному маркуванні алкогольних напоїв, а маркування тютюнових виробів потрібно проводити з максимальним урахуванням вимог та стандартів ЄС, що визначені Директивою ради ЄС №2014/40/ЄС та є обов'язковими на території Союзу з 2019 року та з 2024 року [41, с. 337].

З досліджених варіантів реалізації систем електронного маркування підакцизної продукції можна сформулювати ряд висновків та рекомендацій щодо запровадження такої системи:

- застосування електронних марок бажано здійснювати безпосередньо на виробничих лініях заводів-виробників шляхом нанесення унікального коду, що одразу фіксується на головному сервері фіскальної служби з метою уникнення додаткових витрат на адміністрування обігу паперових акцизних марок та недопущення їх копіювання для легалізації нелегальної продукції. Для забезпечення додаткового рівня захисту від імітування електронної акцизної марки нанесення коду можна здійснювати на голограми з високим ступенем захисту, що мають реалізовуватись виключно виробникам (імпортерам) підакцизних товарів;
- необхідно відстежувати рух, а також здійснювати контроль за обігом підакцизної продукції на всіх ланках її проходження, включно з продажем у роздрібній мережі;
- невід'ємним елементом такої системи повинна стати можливість споживачів контролювати легальність походження товару через

направлення СМС з унікальним кодом, а також шляхом зчитування графічних штрих-кодів мобільними телефонами (смартфонами). Використання такого інструмента також дозволить споживачам інформувати контролюючі органи про випадки підробки або нелегальної торгівлі;

– забезпечення синхронного використання усіх елементів центральної системи за обігом підакцизних товарів. Зокрема, електронна марка має кореспондувати з номером партії підакцизної продукції, який, у свою чергу, повинен знаходити відображення у супровідних документах, електронній системі обміну документами (повідомленнями) про відпуск і рух підакцизних товарів, автоматизованій системі контролю акцизного складу;

– використання рішень та програмних комплексів, що організаційно та технічно сумісні з європейським законодавством та системою контролю EMCS.

Сьогодні на часі створення автоматизованої системи контролю за рухом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, маркованих марками акцизного податку, що забезпечить комплексне вирішення питання контролю за обігом підакцизних товарів на етапі між виробником/оптовиком та роздрібною торгівлею з мінімальними витратами оптових та кінцевих реалізаторів маркованої підакцизної продукції.

Розпорядженням Кабінету міністрів України від 6 липня 2016 р. № 497-р «Про схвалення Концепції створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) «Електронна акцизна марка» схвалено цю систему, яка призначена для:

- своєчасного виявлення фактів:

1. легалізації фальсифікованих та/або ввезених в Україну з порушенням митного законодавства алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

2. реалізації алкогольних напоїв і тютюнових виробів без використання РРО;
 - здійснення оперативного контролю за:
 1. обігом марки акцизного податку (автоматизований контроль залишків невикористаної марки акцизного податку);
 2. автентичністю марки акцизного податку під час проведення фактичних перевірок (контроль в режимі онлайн)

Система «Електронна акцизна марка» передбачає:

- нанесення на паперову акцизну марку спеціального графічного коду (це дасть змогу за наявності спеціального пристрою та/або смартфона із спеціалізованим програмним забезпеченням оперативно виявляти контрафактну продукцію та продукцію, марковану з порушенням вимог законодавства);
- використання для переміщення товарів від виробника до кінцевого реалізатора зареєстрованих у відповідному Реєстрі (аналогічно ЄРЛН) електронних акцизних накладних, які фіксують рух підакцизного товару. З метою уникнення збільшення непродуктивного документообігу така накладна має стати універсальним документом, тобто об'єднати низку первинних документів, що на сьогодні підтверджують рух підакцизних товарів;
- забезпечення функціонування системи обліку даних з РРО, наприклад з використанням штрихових кодів (такі коди вже сьогодні наносяться на упаковку продукції).

Для запровадження системи «Електронна акцизна марка» необхідно здійснити:

- розробку відповідних змін до Податкового кодексу та інших законодавчих актів у сфері обігу підакцизних товарів щодо забезпечення функціонування системи;

- розробку технічного завдання на створення системи та її елементів, проведення конкурсного відбору постачальника системи, удосконалення програмного забезпечення Реєстру чеків РРО;
- створення системи, реєстру акцизних накладних та введення системи в експлуатацію (спочатку — дослідну, потім - промислову).

Реалізація системи «Електронна акцизна марка» дасть змогу забезпечити:

- зменшення обсягу тіньового ринку алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- збільшення доходів бюджетів усіх рівнів за рахунок повного обліку виробництва й обігу підакцизних товарів в Україні та виключення можливості реалізації підакцизних товарів без сплати акцизного податку;
- дієвий механізм боротьби з фальсифікованими та/або ввезеними на територію України з порушенням митного законодавства підакцизними товарами.

У Плані заходів (додаток до Концепції створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) «Електронна акцизна марка») за кожним заходом закріплено виконавців (центральні органи виконавчої влади) та визначено конкретні терміни виконання, що дасть змогу запровадити систему на постійній основі.

Податкова звітність з акцизного податку має бути переглянута з урахуванням пропозицій щодо розширення переліку підакцизної продукції та функціональних можливостей електронної системи контролю за обігом підакцизної продукції. Крім того, має бути розроблено ряд нормативно-правових актів, що встановлюють:

– порядок роботи Електронної системи контролю за обігом підакцизних товарів та електронного обміну документами з обігу підакцизної продукції;

- порядок реєстрації платників податків у Електронній системі контролю за обігом підакцизних товарів;
- порядок роботи акцизних складів та податкових постів.

Успішна реалізація проекту централізованої електронної системи контролю за обігом підакцизної продукції дозволить зіставляти вхідні та вихідні суми акцизного податку, здійснювати контроль за рухом маркованих підакцизних товарів, перешкоджати тіньовому обігу продукції, визначати ризики несплати акцизного податку.

Отже, важливим завданням контролю має стати виключення подвійного оподаткування, скорочення часу, витраченого на складання, подання звітності та сплату податків.

3.2. Економічна експертиза оптимізаційних заходів акцизного оподаткування в умовах гармонізації з законодавством Європейського Союзу

Зважаючи на особливості механізму адміністрування акцизного податку, склад податкових інструментів реалізації акцизної політики локального характеру дещо відрізняється від стандартного набору. Так, як елемент контролю за повнотою сплати акцизного податку до бюджету за операціями з реалізації вироблених або імпортованих на митну територію України алкогольних напоїв та тютюнових виробів, використовуються спеціальні марки акцизного податку. Крім того, до інструментів контролю також належить і застосування акцизних складів, адже метою створення акцизних складів було оголошено підвищення ефективності як контрольних заходів, спрямованих на запобігання та боротьбу з незаконним виробництвом і обігом спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів, так і, в цілому, адміністрування акцизного податку [54, с. 361].

Щоб дати відповідь на питання про відповідність господарських операцій з підакцизними товарами і розрахунків з бюджетом щодо акцизного податку встановленим вимогам нормативних і законодавчих актів, в першу чергу слід мати повне і чітке уявлення про саму операцію, її природу й економічну сутність. При цьому мова йде про особливості операцій з підакцизними товарами, які можливо визначити лише з застосуванням методів економічної експертизи.

Аналітичний підхід до господарських операцій, що є предметом судово-економічної експертизи операцій з підакцизними товарами, передбачає вивчення їх економічної суті. Метою цього процесу буде визначення алгоритму здійснених операцій, їх поділ на складові частини і, як наслідок, визначення конкретних предметів для експертного дослідження. Також при цьому визначається і склад методів і прийомів дослідження. Саме ця процедура передбачає знання (або вивчення) експертом-економістом галузевої специфіки та конкретних особливостей діяльності підприємств, які здійснюють операції з підакцизними товарами - об'єкта дослідження, а також особливостей здійснення окремих операцій. При недостатності спеціальних знань у експерта-економіста можливе залучення третіх осіб шляхом включення в експертизу для її спільного проведення фахівця іншого профілю або отримання експертом роз'яснень у таких фахівців щодо окремих аспектів [37, с. 48].

Аналіз причин скоєння господарських операцій виходить за рамки судово-економічної експертизи. Однак слід мати на увазі, що безпосередня причина здійснення господарської операції, в якій проявляється суть злочину, лежить в допущених порушеннях господарського процесу. А отже, кожна господарська операція, здійснена з порушеннями, може мати не одну, а цілу низку причин. З іншого боку, деякі господарські операції тягнуть за собою не один, а кілька наслідків. У деяких випадках така

послідовність наслідків наводить на інші, часом приховані господарські операції, що вимагають додаткової експертизи [90, с.204].

Методологія експертизи внутрішніх господарських операцій ґрунтується на знанні правил їх відображення в обліку, на додаток до якого повинен застосовуватися логічний аналіз взаємозв'язку і руху об'єктів обліку, заснований на технологічному розрахунку.

Зовнішні зв'язки господарських операцій визначають їх вихід за межі підприємства - об'єкта дослідження, що передбачає обмін документацією з зовнішніми господарюючими суб'єктами. При цьому можливі два напрямки: рух документів, складених в рамках досліджуваного підприємства його контрагентам, і рух документів, складених контрагентами для досліджуваного підприємства. Завдання аналізу полягає в цьому випадку в тому, щоб, по-перше, встановити сам факт такого роду зв'язків, по-друге, визначити їх результати, враховуючи, що операції з підакцизними товарами повинні бути, в кінцевому підсумку, спрямовані на повноту і своєчасність розрахунків з бюджетом з акцизного податку і формування ефективної акцизної політики. Це завдання вирішується шляхом порівняльних перевірок з використанням інформації всіх контрагентів[15, с. 12]. Порівняльні результати зовнішніх господарських операцій дозволяють говорити про їх пропорційності або невідповідності, а також про ступінь відповідності або невідповідності іншим аналогічним операціям.

Перший напрямок можна розглядати з двох позицій: загальноекономічної і часткової. Загальноекономічна позиція заснована на сутності акцизної політики, оптимізація якої потребує приведення ключових позицій до Європейських стандартів. Відтак, проведення оптимізації справляння даного податку та гармонізації з правилами акцизного оподаткування країн-членів ЄС слід реалізувати з урахуванням можливих ризиків для економіки держави. Серед основних проблем, які

слід подолати в напрямку гармонізації, передовсім слід звернути увагу на такі:

- неузгодженість ставок щодо підакцизних товарів в реаліях вітчизняної податкової системи та фіскальної системи ЄС;
- неточності та неспівпадіння визначення об'єктів оподаткування в даних системах;
- існування схем ухилення від сплати акцизного податку та контрабанди товарів;
- неефективна, складна та непрозора система адміністрування акцизного податку в Україні;
- існування та розвиток «тіньового» сектору економіки, що прямо впливає на суми надходження податку до бюджетів;
- відмінності пільгового оподаткування акцизним податком та його поширеності на монополні і товари з високим рівнем рентабельності в Україні та країнах-членах ЄС.

Перше, на що варто звернути увагу у зв'язку з підписанням економічної та секторальної частин угоди «Про асоціацію між Україною та ЄС» є поступове наближення ставок акцизного податку до розмірів відповідних ставок в Європі. Таке підвищення на 33% Україною було застосовано для формування передумов для вступу до ЄС. Це важливий, проте недостатній крок. В країнах ЄС ставки акцизного податку на тютюнові вироби становить в середньому 64-90 євро, натомість, в Україні – дещо більше 30 євро. Проте, поясненням такої різниці розміру податкової ставки є значно нижча ціна на відповідний продукт (якщо в ЄС пачка сигарет коштує в середньому 6 євро, то в Україні – 2 євро).

Проте варто відмітити, що Україна взяла на себе зобов'язання підвищити ставки до європейського рівня до 2024 року, що призведе до різкого збільшення цін на тютюнові вироби і прирівняє їх до європейських аналогів тютюнової продукції, проте економічне обґрунтування даного

рішення надзвичайно суперечливе, оскільки доходи громадян нашої держави значно нижчі ніж в країнах ЄС. Так, середній показник ВВП з доходом на душу населення в Німеччині становить 44 558 дол. США, у Великобританії – 39 604 дол. США, в Україні – 3 575 дол. США. Тому основними та доволі передбачуваними наслідками різкого підвищення ставок акцизного податку стане збільшення контрабанди відповідної продукції. Дана ситуація – наслідок необдуманого швидкої «гармонізації» законодавства в сфері акцизного оподаткування, який відчули громадяни таких країн як Болгарія, Латвія та Румунія. Через необдумане підвищення ставок акцизу на тютюнові вироби відбулося стрімке зростання показника вживання саме контрабандної та нелегальної продукції – з 2010 року ці показники зросли до 27% у Румунії, 41% – в Латвії, 32% – в Болгарії. Окрім того, відбулося падіння надходження до бюджетів даних країн акцизного податку.

Схожа ситуація спостерігалася і в Україні в період 2008-2011 рр. Різне підвищення ставок акцизного податку відбулося відповідно до умов антикризової політики та вимог конвенції ВООЗ. Внаслідок росту акцизного податку в той час надходження до державного бюджету зросли, проте, через ріст вартості продукції, частина населення з низьким рівнем платоспроможності змушена була шукати більш дешевий товар, внаслідок чого відбулося зростання попиту на контрабандну продукцію з країн, в яких ставки акцизу на відповідну продукцію є значно нижчими. Відтак, наслідком даної ситуації в економічному розвитку держави стало падіння виробництва тютюнових виробів на 24,4% за п'ятиріччя після підвищення акцизу та зростання торгівлі нелегальною продукцією на 9,2%.

Слід зауважити, що впродовж 2008-2019 років ставка акцизного податку на пачку сигарет зросла більш як в 15разів, що наслідком мало ріст надходження до бюджету з 3,5 млрд. грн. у 2008 році та до 22,2 млрд. грн. у 2015 році та скорочення обсягу продажів тютюнових виробів зі 125 млрд.

грн. до 73 млрд. грн., що звичайно ж позначилося і на зростанні проблеми нелегальної тютюнової продукції [1, 2]. Починаючи з 2017 року ріст ставки оподаткування акцизного податку на тютюнові вироби відбувається в середньому на 20% [3].

Відтак, при неминучості підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби відповідно до вимог та норм Європейського Союзу, слід мінімізувати можливості росту контрабанди даної продукції на територію України з країн, де акцизи та ціни на неї значно нижчі, та нелегальне виробництво тютюнової продукції шляхом поетапного та поміркованого підвищення ставок акцизу впродовж відповідного періоду та врахування регіонального контексту і економічної ситуації в країні (девальвації гривні та появи «сірої зони» на Донбасі) (рис. 3.1.).



Рис.3.1. Врахування факторів гармонізації акцизних ставок відповідно до норм Європейського союзу

Окрім того, особливо важливим є врахування регіонального контексту зміни ставок акцизного оподаткування. Так, в Україні слід

підвищити середній розмір ставок акцизного податку до середнього по регіону. Проте, враховуючи те, що на даний час Україна виступає в ролі нетто-експортера нелегально виробленого тютюну закордон, при підвищенні ставок акцизу та їх наближенні до середніх в Росії, яка виступає найбільшим ринком регіону, що автоматично означатиме нижчі ставки в Білорусії та Молдові, вона може перетворитися на нетто-імпортера нелегального тютюну та трансфертну зону контрабанди через «сіру зону» на Донбасі, що, окрім передбачених наслідків для вітчизняного виробництва, матиме наслідком росту фінансової незалежності незаконних формувань на Сході України.

Дані пропозиції стосуються не лише ринку тютюнових виробів в Україні, а й інших підакцизних товарів, зокрема, ринку алкогольних напоїв. Зважаючи на те, що підакцизні товари та продукція в основному є шкідливими для їх постійного споживання населенням, і однією з основних функцій держави через використання механізму акцизного оподаткування є забезпечення зниження рівня їх споживання в державі, слід відмітити пропозицію обкладання даним податком витрат підприємств на маркетингову діяльність щодо просування товарів, які визначені як шкідливі для здоров'я населення, – тютюнові вироби та алкогольна продукція (рис. 3. 2).

Оскільки маркетингова діяльністю включає в себе комплекс заходів, спрямованих на просування певного товару на ринку та забезпечення максимізації прибутків з його реалізації через проведення дослідження відповідного сегмента ринку та прогнозування його зміни, розробку тактичних та стратегічних кроків просування товару та формування та використання стимулів збільшення попиту на нього з боку потенційних споживачів, оподаткування акцизом пропонується проводити через обкладання платежем:

- витрат, спрямованих на забезпечення дослідної діяльності з метою вивчення ринку;
- витрат на просування товару на ринку з метою збільшення надходжень від його реалізації.

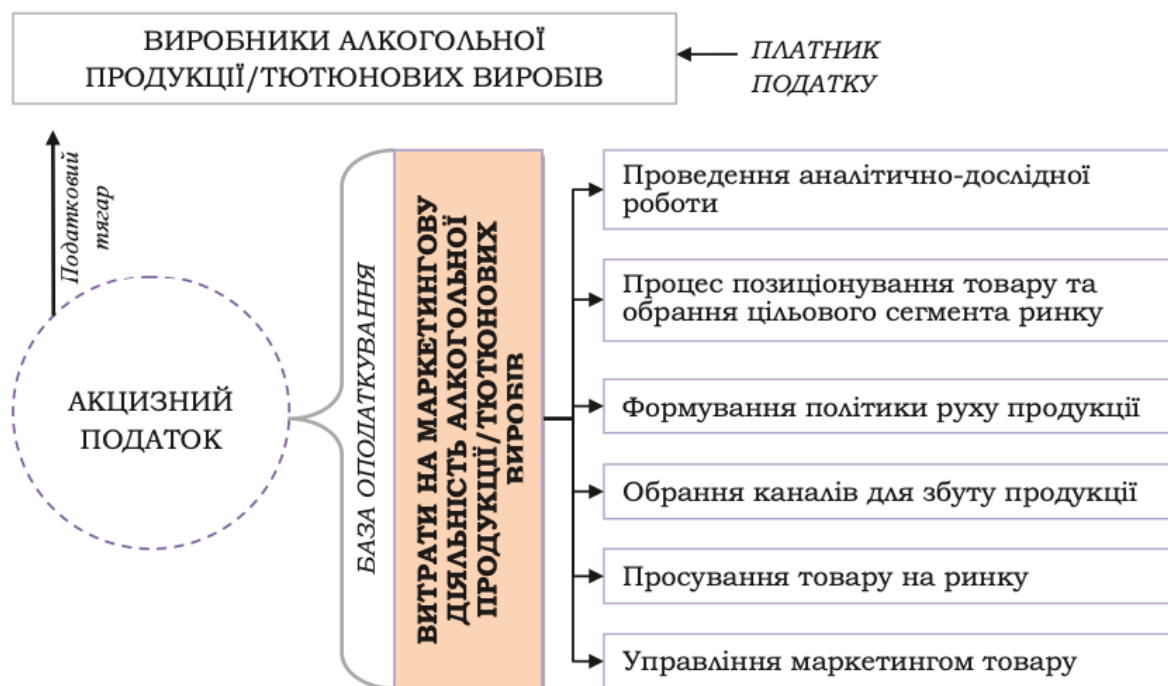


Рис. 3.2. Механізм оподаткування акцизом витрат підприємств на маркетингову діяльність для «шкідливих» підакцизних товарів

Така пропозиція – це можливість додаткового наповнення Державного бюджету та одночасного регулювання тенденцій вживання шкідливих підакцизних товарів населенням з метою його зниження. Окрім того, в результаті акцизного оподаткування маркетингової діяльності в напрямку просування таких товарів як тютюнові вироби та алкогольна продукція, кінцевими споживачами результатів даної діяльності виступають самі виробники, адже споживачі в даному випадку є лише об'єктами впливу. Тобто, зі споживачів підакцизної продукції податковий тягар буде перенаправлений на виробників.

Поряд з використанням податкових інструментів ефективна реалізація державної акцизної політики потребує застосування цілого ряду інструментів нефіскального характеру. Використання даних інструментів дозволяє реалізовувати прямий державний вплив на ринок підакцизних товарів. Одним з основних інструментів регулювання ринку підакцизних товарів є ліцензування виробництва та обігу таких товарів. Використання механізму ліцензування дозволяє здійснювати контроль за дотриманням технологічних умов виробництва підакцизних товарів, реалізовувати заходи, направлені на недопущення недобросовісної конкуренції, регулювати можливість виходу на ринок нових суб'єктів господарювання. Атестація виробників підакцизних товарів, зокрема спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, здійснюється при наданні ліцензії на право здійснення ліцензованого виду діяльності. У такому разі проводиться перевірка відповідності виробництв вимогам законодавства щодо їх безпечності для життя та здоров'я населення, навколишнього природного середовища, а також дотримання виробництвами санітарного, пожежного та екологічного законодавства. Основним же завданням стандартизації в регулюванні ринку підакцизних товарів є побудова цілісної системи нормативно-технічної регламентації окремих технологічних процесів виробництва товарів підакцизної групи, якісних вимог до готової продукції. Нормативними документами, що регулюють вимоги до якості підакцизної продукції, є: державні стандарти, технічні умови, специфікації продукції та виробництва та ін.

Така звітність дозволяє здійснювати контроль за фактичними показниками виробництва та реалізації товарів підакцизної групи, а також відслідковувати рух окремих партій підакцизних товарів за всім ланцюгом їх руху від виробника до кінцевого споживача. Однак ефективність використання такої спеціальної звітності залежить від проведення її узгодження з механізмом визначення об'єктів оподаткування у декларації

акцизного податку, що дозволить як скоротити фактичні витрати на управління ринком підакцизних товарів, так і підвищити ефективність адміністрування акцизного податку в Україні. Для підвищення ефективності регулювання обсягів продажу алкогольних напоїв та тютюнових виробів у законодавчому порядку в Україні, як і в більшості країн світу, застосовується цілий ряд адміністративних обмежень. Такі обмеження полягають у визначенні вимог до місць реалізації такої продукції. Крім суто технічних вимог до місць торгівлі (зокрема, визначення мінімального розміру торговельної площі), окремими нормами спеціального законодавства визначено місця заборони споживання та реалізація алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Також в адміністративному порядку здійснюється регулювання реалізації маркетингових стратегій суб'єктами ринку підакцизних товарів через обмеження в законодавчому порядку реклами алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Висновок до 3 розділу

Поширення автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів є загальною тенденцією реалізації акцизної політики багатьох розвинених країн світу. Її беззаперечною перевагою (проти наявної практики адміністрування) є економічність, оперативність, точність, рівень охоплення, мінімізація корупційних ризиків тощо.

Сьогодні серед електронних сервісів які розвиваються варто відмітити:

- 1) Електронна системи контролю за обігом підакцизних товарів (ЕСКАТ)
- 2) Система електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (СЕАРП та СЕ).

- 3) Автоматизована системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) «Електронна акцизна марка»
- 4) Єдиний реєстр акцизних накладних
- 5) Електронний обмін документами з обігу підакцизної продукції

Подальший розвиток електронних сервісів та їх впровадження дозволить: зменшити рівень тінізації ринку підакцизних товарів, уніфікувати правила адміністрування акцизного податку; послабити адміністративний тиск на платників податків за рахунок збереження обігових коштів суб'єктів господарювання; забезпечити ефективний контроль за обігом підакцизних товарів.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного наукового дослідження нами було зроблено наступні висновки і пропозиції:

Оцінка теоретичних основ акцизного оподаткування вказує на важливість вибору виду і порядку встановлення ставок акцизного податку, які здійснюються залежно від визначених пріоритетів податкового регулювання ринку підакцизних товарів. Так, при специфічній системі перевага надається фіксованим ставкам податку, при адвалорній – податок стягується у вигляді відсотка від ціни реалізації підакцизного товару. Надання переваги фіксованим ставкам податку стимулює виробництво товарів з покращеними якісними характеристиками, що дозволяє сплачувати до бюджету меншу частку від ціни реалізації у вигляді акцизного податку.

Рівень ставок акцизного податку та їх диференціація використовуються як для обмеження виробництва та споживання окремих видів підакцизних товарів (основним чином алкогольних напоїв та тютюнових виробів, екологічно небезпечних нафтопродуктів), так і для стимулювання виробництва більш якісних товарів підакцизної групи. Показник акцизного навантаження на одиницю продукції є одним з основних факторів регулювання рівня доступності алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Використання цієї групи податкових інструментів для регулювання ринку тютюнових виробів також має свою специфіку. Так, національні законодавства різних країн мають велику кількість варіантів як щодо показника сумарного рівня акцизного оподаткування тютюнових виробів та структури акцизу, так і щодо рівня роздрібних цін на тютюнові вироби.

Специфіка операцій з підакцизним товарами зводиться до наступних параметрів які безпосередньо впливають на дані операції, зокрема:

- вид товару;
- ставка акцизного податку;
- спосіб податкового розрахунку та перерахунку до бюджету;
- ознака режиму оподаткування (власне виробництво чи імпорт).

Акцизний податок обчислюється за адвалорною або специфічною ставкою. Базою оподаткування у разі застосування:

- адвалорних ставок – є вартість товарів (продукції), що ввозяться, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами без ПДВ та з урахуванням акцизного податку;
- специфічних ставок – величина, виражена у певних одиницях виміру (вага, об'єм, кількість одиниць товару, об'єм двигуна для транспортних засобів тощо).

В процесі виготовлення підакцизних товарів у виробника можуть виникати понаднормові втрати сировини. Тому в разі таких втрат сировини виникає об'єкт обкладення акцизним податком, базою обкладення акцизним податком буде не вартість втраченої понаднормово сировини, а вартість продукції (товарів), які можна було б виготовити з такої сировини. Фактично в цьому випадку втрати сировини = втраті товарів (продукції), що є базою обкладення акцизним податком.

Суми втрат підакцизних товарів не обкладаються акцизним податком у двох випадках:

- якщо такі втрати відбулись у межах природних втрат у процесі зберігання, транспортування, виробництва (обробки чи переробки);
- якщо понаднормові втрати спричинені форс-мажорними обставинами.

Власники готової продукції, виробленої з давальницької сировини, сплачують податок виробнику (переробнику) не пізніше дати відвантаження готової продукції такому власнику або за його дорученням іншій особі.

У структурі надходжень акцизного податку переважає акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів, у структурі якого до 59% – надходження від тютюнових виробів, 16% – пальне і майже 9% горілчані вироби. У структурі ввезених на територію України підакцизних товарів 86% становить акциз від оподаткування пального, 7% – з транспортних засобів. Таким чином, основними об'єктами оподаткування акцизним податком в Україні є вироблені в Україні тютюнові вироби (тютюнові компанії – великі платники податків), а також пальне, електроенергія та лікєро-горілчана продукція. Застосування ставок акцизного податку має на меті регулювання споживання окремих галузей. Проте, як вбачається зі структури акцизного податку в розрізі імпорту та внутрішніх товарів, уряд розглядає акцизний податок виключно як фіскальний інструмент.

За результатами 12 місяців 2018 р. акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) виконано на 91,3%, тобто від запланованих 79,6 млрд. грн. фактично надійшло 72,7 млрд. грн. Для розуміння природи прогнозування акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів перш за все необхідно розглянути структуру надходжень даного податку та виявити елементи з найбільшою питомою вагою.

На шість категорій підакцизних товарів припадає в середньому 99% надходжень акцизного податку, а на інші – 1%, а саме: спирт, транспортні засоби; кузови для моторних транспортних засобів; інші підакцизні товари вітчизняного виробництва; виноробна продукція (при придбанні акцизних марок). Окрім того, що ці показники мають незначну частку в акцизному оподаткуванні, вони вкрай складні при прогнозуванні через відсутність статистичних даних та складність визначення ставки (наприклад, для транспортних засобів та їх елементів).

За результатами розрахунків на 2019 рік виявлено розбіжність між прогнозом експертної організації та офіційним прогнозом Мінфіну розміром 2,9 млрд грн, відносна похибка – 4,9%. Проте варто зазначити, що під час затвердження державного бюджету на 2019 рік прогнозний показник був скорегований на 2,5 млрд. грн. та запланований у розмірі 56,7 млрд. грн.

Це пов'язано з тим, що в розрахунках Мінфіну прогноз на тютюнові вироби на 2019 рік здійснювався на основі максимально встановленої ставки (756 грн за 1000 штук), яка закладалась як прогнозна на 2019 рік, а по факту були затверджені вищі ставки, при чому підвищення відбувалось і з другої половини року. У розрахунках незалежного експерта було використано середнє значення ставок, виходячи прогнозованих ставок на 2019 рік, розмір якої передбачався на рівні 724,8 грн. на 1000 штук. Тому, якщо порівняти прогноз експерта із плановим показником на 2019 рік, різниця становитиме лише 0,5 млрд. грн. з відносною похибкою 0,8%.

На 2020–2021 рр. прогноз Мінфіну по акцизному податку розраховано, виходячи із індикативних прогнозних показників доходів державного бюджету на 2020 і 2021 рр. Надходження акцизного податку до державного бюджету на 2020 та 2021 рр. визначено розміром 154,8 млрд. грн. та 169,5 млрд. грн. відповідно. До зазначених цифр було застосовано середнє значення питомої ваги акцизного податку у загальному обсязі надходжень, що надійшов до державного бюджету протягом 2016–2018 рр., розміром 60,7%. Таким чином, отримали припущення, що акцизний податок становитиме у 2020 році – 94 млрд. грн., а у 2021 році – 103 млрд. грн.

Порівняння загальних прогнозних обсягів акцизного податку на 2019–2021 рр., розрахованих експертним середовищем - ОФЕА із прогнозом Мінфіну. Так, за розрахунками експертної організації - ОФЕА на 2020 рік прогноз обсягів акцизного податку на 1,6 млрд. грн. (1,7%) більший

порівняно із прогнозом Мінфіну, а на 2021 рік – більший на 4,0 млрд. грн. (3,9%). Отримані результати вважаємо прийнятними та такими, що враховують зміни обсягу споживання підакцизної продукції. Але якщо споживчий кошик підакцизних товарів зміниться, то, звісно, і розрахунки прогнозу мають бути скориговані.

Платниками акцизного податку на роздріб є суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі, які реалізуються безпосередньо громадянам та іншими кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання підакцизних товарів незалежно від форми розрахунку. Базою оподаткування є вартість товарів з ПДВ, що фактично є подвійним оподаткуванням, оскільки роздрібний акциз накладається на ПДВ. З іншої сторони, можна говорити і про потрійне оподаткування, оскільки вартість може включати і акциз раніше сплачений виробником чи імпортером.

Аналога українському роздрібному акцизу податкова європейська практика ще не знала ні одна країна в Європі не використовує подібних податків. Сама ж суть українського податку суперечить законодавству Євросоюзу (наприклад, директиві ЄС 2011/64), частину якого Україна повинна буде імплементувати в рамках угоди про асоціацію.

Негативний характер акцизних тенденцій підтверджують і звіти Міністерства фінансів України. Так, у 2018 році місцеві бюджети отримали лише 2,4 млрд. грн, що становить 55% від розрахункових надходжень. Це можна було б пояснити зростанням нелегальної торгівлі, але майже 2 млрд. грн. ненадходжень і кілька відсотків зростання нелегального ринку – це не співставні цифри.

Поширення автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів є загальною тенденцією реалізації акцизної політики багатьох розвинених країн світу. Її беззаперечною перевагою (проти наявної практики адміністрування) є економічність, оперативність, точність, рівень охоплення, мінімізація корупційних ризиків

тощо. Ефективна реалізація державної акцизної політики потребує застосування цілого ряду інструментів нефіскального характеру, використання яких дозволить забезпечити прямий державний вплив на ринок підакцизних товарів, зокрема через ліцензування виробництва та обігу підакцизних товарів.

