

5Міністерство освіти і науки України  
ПВНЗ «Міжнародний економіко-гуманітарний університет  
імені академіка Степана Дем'янчука»  
Економічний факультет  
Кафедра економіки та фінансів

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА  
НА ЗДОБУТТЯ СТУПЕНЯ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»**

**КОНТРОЛЬ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ ЗА МЕХАНІЗМОМ АКЦИЗНОГО  
ОПОДАТКУВАННЯ (НА ПРИКЛАДІ РІВНЕНСЬКОЇ ОБЛАСТІ)**

**Виконала:**

студентка економічного факультету  
групи 91-ЕЕМ(м)  
спеціальності 051 «Економіка»  
**Олещук Анастасія Олександрівна**

**Науковий керівник:**

к.е.н., доцент  
Коваль Лариса Антонівна

**Рецензент:** Левченко В.

**Рівне-2020**

УДК 336.2

**Олещук Анастасія Олександрівна**

**КОНТРОЛЬ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ ЗА МЕХАНІЗМОМ АКЦИЗНОГО  
ОПОДАТКУВАННЯ (НА ПРИКЛАДІ РІВНЕНСЬКОЇ ОБЛАСТІ)**

В магістерській роботі розглянуто проблеми управління процесами податкового контролю за механізмом акцизного оподаткування органами головного управління Державної податкової служби України у Рівненській області. Досліджено теоретичні аспекти акцизного оподаткування та напрями акцизної політики в Україні. Проведено аналіз основних показників, які комплексно характеризують результати контрольно-перевірочної роботи та адміністрування акцизного оподаткування. Обґрунтовано напрями оптимізації акцизного оподаткування.

**Ключові слова:** акцизний податок, акцизне оподаткування, акцизна податкова політика, податковий контроль, державна фіскальна служба, відповідальність платників податків, штрафи, пеня.

**Oleshchuk Anastasia Alexandrovna**

**CONTROL OF THE TAX SERVICE UNDER THE MECHANISM OF  
EXCISE TAXATION (ON THE EXAMPLE OF THE RIVNE REGION)**

The master's thesis considers the problems of management of tax control processes under the mechanism of excise taxation by the main department of the State Tax Service of Ukraine in Rivne region. Theoretical aspects of excise taxation and directions of excise policy in Ukraine are studied. An analysis of the main indicators that comprehensively characterize the results of control and verification work and administration of excise taxation. The directions of optimization of excise taxation are substantiated.

**Key words:** excise tax, excise taxation, excise tax policy, tax control, state fiscal service, responsibility of taxpayers, fines, penalties.

## ЗМІСТ

ВСТУП	
РОЗДІЛ I	ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ АКЦИЗНОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ
	1.1 Економічна сутність та принципи формування акцизної політики
	1.2 Ретроспектива розвитку акцизного оподаткування в Україні
	1.3 Досвід акцизного оподаткування ЄС та США Висновки до першого розділу
РОЗДІЛ II	ОЦІНЮВАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ (на прикладі Рівненської області)
	2.1 Організаційна характеристика Департаменту контролю за підакцизними товарами Державної податкової служби Рівненської області
	2.2 Аналіз обліку платників акцизного податку
	2.3 Оцінка податкових надходжень Висновки до другого розділу
РОЗДІЛ III	ОБҐРУНТУВАННЯ НАПРЯМІВ ОПТИМІЗАЦІЇ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ
	3.1 Фіскальний та регулюючий аспекти акцизного оподаткування в Україні
	3.2 Відповідальність платників акцизного податку
	3.3 Гармонізація специфічного акцизного оподаткування України до вимог ЄС Висновки до третього розділу
ВИСНОВКИ	
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	
ДОДАТКИ	

## ВСТУП

В умовах євроінтеграційних процесів для України надзвичайно актуальним є забезпечення ефективності функціонування акцизного оподаткування, особливе місце в системі якого належить специфічному акцизу. Цей податок характеризується еластичністю надходжень відносно динаміки національного доходу та є одним з найбільш дієвих фіскальних важелів, що легко запроваджується, адмініструється та мобілізується до бюджету. Крім того, завдяки своєму вузькому спрямуванню специфічне акцизне оподаткування характеризується значним регулятивним потенціалом. Його унікальна соціально-економічна роль реалізується через вплив на процеси прийняття рішень споживачами підакцизної продукції з метою відповідності цілям охорони здоров'я, захисту навколишнього середовища, економіки, зайнятості тощо, а також на розподіл фінансових та інших видів ресурсів. Зважаючи на такі якості, специфічний акциз є дієвим інструментом реалізації стратегічних цілей і завдань державної політики – соціально-економічної та фіскальної, чие поєднання за умови гармонізації інтересів усіх учасників фіскального процесу, становить запоруку сталого перспективного розвитку.

У розробку основних положень щодо становлення та розвитку акцизного оподаткування особливо вагомий внесок зробили зарубіжні вчені, класики і корифеї фінансової науки С. Брю, А. Вагнер, Ж. Гарньє, Г. Гофман, Ф. Кене, Д. Локк, Дж. Маккартен, К. Макконел, Дж. С. Міль, Ф. Нейман, Ф. Нітті, І. Озеров, В. Петті, Д. Рікардо, Х. Росс, Е. Селигмен, А. Сміт, Д. Стоцьки, А. Шеффле.

В історичній і сучасній українській фінансово-економічній літературі проблемам функціонування та адміністрування акцизного податку, зокрема його фіскальним та регулятивним ефектам, присвятили наукові праці такі вчені: В. Андрущенко, С. Брехов, О. Десятнюк, А. Дрига, Т. Єфименко, Ю. Іванов, В. Коротун, Т. Кошук, А. Крисоватий, І. Лютий, В. Мельник, М. Мітіліно, Н. Новицька, М. Пасічний, Я. Петраков, М. Петренко, А. Соколовська, В. Федосов,

І. Янжол та інші. Незважаючи на істотний внесок зарубіжних і вітчизняних вчених, проблема підвищення регулятивних та фіскальних ефектів специфічного акцизного оподаткування та активізація його впливу на динаміку і структуру окремих ринків підакцизних товарів залишається недостатньо опрацьованою.

Необхідність розв'язання окреслених питань зумовила вибір теми, постановку мети і завдань роботи.

**Метою роботи** є поглиблення теоретичних і методичних засад та розроблення на цій основі практичних рекомендацій для підвищення фіскальних та регулятивних ефектів акцизного оподаткування в Україні і в регіоні.

Досягнення визначеної мети зумовило необхідність вирішення таких **завдань**:

- узагальнити традиційні та сучасні науково-теоретичні підходи до типізації непрямих оподаткувань;
- розкрити соціально-економічну природу та ефекти функціонування специфічного акцизного оподаткування;
- охарактеризувати вітчизняну специфіку організаційних та функціональних складових специфічного акцизного оподаткування;
- здійснити структурний аналіз фіскально-адміністративних ефектів специфічного акцизного оподаткування в Україні;
- оцінити фіскальні та регулятивні ефекти специфічного акцизного оподаткування алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- визначити напрями розвитку механізмів адміністрування акцизного податку в Україні та шляхи його покращення у контексті досвіду країн ЄС;
- розробити інструментарій для практичної реалізації електронного адміністрування акцизного податку в Україні з метою підвищення контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів;
- запропонувати шляхи підвищення фіскальних і регулятивних ефектів специфічного акцизного оподаткування в Україні в умовах євроінтеграції.

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

**Предметом дослідження** є фінансові та регулятивні ефекти специфічного акцизного оподаткування в Україні.

**Методи дослідження.** Для вирішення поставлених завдань у дисертаційній роботі було використано сукупність науково-дослідних методів: історично-діалектичний – при теоретичному узагальненні наукових поглядів щодо сутності та функціональної ролі специфічного акцизу, а також дослідженні основних теорій непрямого оподаткування; фінансово-соціологічний – для дослідження фінансових функцій акцизного податку; системний підхід – для систематизації особливостей сутнісних характеристик та специфіки адміністрування акцизного податку; трендового та структурного аналізу – для дослідження динаміки та структури показників акцизного оподаткування; аналізу еластичності – для оцінки ступеня впливу факторних величин на результативні показники; економічного аналізу та статистики – для оцінки обсягів нелегального обігу тютюнових виробів; компаративний – при порівнянні національних механізмів адміністрування акцизного податку в контексті досвіду країн ЄС; абстрактно-логічний – при узагальненні дослідженого матеріалу та формуванні висновків тощо.

Інформаційну базу дослідження склали законодавчі та нормативно-правові акти України та країн ЄС у сфері акцизної політики; статистичні, інформаційно-аналітичні, звітні та інші матеріали.

**Наукова новизна одержаних результатів** роботи полягає у *удосконаленні* науково-теоретичних засад обґрунтування місця специфічних акцизів в системі непрямого оподаткування за рахунок класифікації податків і визначення його соціальної-економічної ролі.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у розробці рекомендацій, спрямованих на вдосконалення акцизного оподаткування з метою підвищення його фінансових та регулятивних ефектів.

**Апробація результатів магістерської роботи.** Основні положення роботи пройшли апробацію на Всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку економіки, управління та адміністрування в Україні», що відбулася 05 лютого 2021 року у Міжнародному економіко-гуманітарному університеті імені академіка Степана Дем'янчука, м. Рівне. Доповідь на тему: «Проблеми адміністрування акцизного оподаткування в Україні».

**Структура та обсяг магістерської роботи.** Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг становить 96 сторінку. Основний зміст викладено на 72 сторінках комп'ютерного тексту. Робота містить 5 таблиць і 11 рисунків, 15 додатків. Список використаних джерел налічує 56 найменувань.

## РОЗДІЛ І

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ АКЦИЗНОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ

#### 1.1. Економічна сутність та принципи формування акцизної політики

Форми непрямого оподаткування визначаються характером торговельної діяльності. Внутрішній торгівлі властиве застосування двох видів непрямих податків, таких як, універсальний та специфічний акцизи, а зовнішній - митних податків на експортні та імпорتنі товари (рис.1.1, Додаток А1).

Основним видом непрямих податків, що функціонують у податкових системах провідних країн світу, є специфічні акцизи. Такі акцизи відіграють як одну з провідних бюджетоутворюючих ролей, так і виконують регулятивну функцію.

Як і інші непрямі податки специфічний акциз включається у ціну товару і, в остаточному підсумку, збирається зі споживачів продукції. Як правило, вони встановлюються на окремі групи товарів, що пов'язано із забезпеченням додаткових, нематеріальних потреб держави. Саме до специфічних акцизів належить акцизний податок на алкогольні напої, паливо, тютюнові вироби, електричну енергію тощо. На відміну від ПДВ, акцизним податком обкладаються тільки підакцизні товари та надходить специфічний акциз до бюджету тільки один раз (подальший перепродаж підакцизних товарів акцизним податком не обкладається)[7].

В сучасних наукових дослідженнях визначають, що товари, оподатковувані акцизним податком (підакцизні), володіють однією або декількома із наступних характеристик[14]:

- їх виробництво та реалізація знаходяться під контролем держави, тобто ці товари (продукція) являють особливий інтерес для держави;
- вони характеризуються нееластичністю попиту за ціною;



- еластичність попиту щодо рівня доходу для цих товарів більше одиниці, тобто ці товари (продукція) відносяться до категорії предметів розкоші;
- їх споживання не приносить користі або з високою ймовірністю викликають негативні зовнішні ефекти.

Таким чином, специфічний акциз - це податок переважно на соціально шкідливі та монополізовані товари, який концентрує грошові ресурси з метою нейтралізації негативних наслідків від споживання, а також забезпечує стягнення частини надприбутків, отриманих монополізованими структурами.

Виходячи із вище сказаного, акцизи не просто надбавка до ціни, а надбавка, яка виконує певну цільову функцію. Так, Т.Ф.Юткіна вказує на двоякість цільової функції акцизів: по-перше, це один із важливих джерел доходів бюджету; по-друге, це засіб обмеження споживання підакцизних товарів (в основному соціально небезпечних). В цьому, по суті, вірному підході до розкриття сутності податку все ж таки акцизи представлені не в повній мірі. Вітчизняний науковець Соколовська А.М. пропонує більш точне розуміння даного податку та обґрунтовує необхідність його справляння наступними причинами[29]:

- 1) збільшення доходів бюджету при незначному податковому навантаженні та невеликих адміністративних затратах. При цьому основними аргументами на користь акцизів є великі об'єми продажу підакцизних товарів, невелика кількість виробників, нееластичний попит за ціною, простота розрахунку, відсутність близьких субститутів підакцизних товарів;
- 2) обмеження негативних зовнішніх ефектів від споживання підакцизних товарів, зокрема таких, як тютюнові вироби та алкогольні напої, енергетичні продукти, автотранспортні засоби. Акцизи на подібні товари дають можливість змусити споживача врахувати створювані ними негативні зовнішні ефекти та спонукають зменшувати споживання підакцизних товарів;
- 3) забезпечення справедливості оподаткування по вертикалі. Акцизи можуть сприяти підвищенню ступеня справедливості оподаткування внаслідок того, що споживачами деяких видів підакцизних товарів (бензин, предмети розкоші) є

передусім громадяни з високими та середніми доходами. Отже, запровадження специфічних акцизів підвищує податковий тягар на ці верстви населення. Водночас акцизи на пиво та тютюнові вироби мають регресивний характер, тобто із зростанням доходів його частка в доходах зменшується.

Огляд вітчизняних джерел дає змогу стверджувати, що досі ще не сформовано єдиного підходу до розуміння поняття акцизного оподаткування. Так, В.І. Коротун під акцизним оподаткуванням пропонує розуміти обкладення податками у вигляді надбавки до ціни переважної кількості або окремих видів товарів, робіт чи послуг залежно від напрямів бюджетно-податкової політики окремої держави [1]. І.І. Хлебнікова інститут акцизного оподаткування визначає як систему правових норм, що впорядковують поведінку формальних платників і фактичних носіїв акцизного податку та механізмів її реалізації щодо трансакції частини доходів платників податку до бюджету держави для забезпечення задоволення інтересів різних соціальних груп і регулювання соціально-економічних процесів у країні [53].

Державний контроль за обігом підакцизних товарів, зокрема, спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів встановлено відповідно до Закону України від 19 грудня 1995 р. № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів»[16].

Отже, акцизний податок – це непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції).

Реалізація податкової політики держави в результаті проведеної податкової реформи потребує продовження здійснення перетворень у сфері оподаткування та вирішення цілого ряду проблем, які мають комплексний характер.

До таких проблем слід віднести відсутність економічно обґрунтованого балансу між виконанням податками фіскальної та регулюючої функцій, диспропорції між застосування окремих видів оподаткування, низьку

економічну ефективність використання пільгових режимів оподаткування, суттєвий рівень тінізації економічних процесів, що в сукупності не дозволяє повною мірою реалізувати фіскальний та регулюючий потенціал національної податкової системи.

До основних завдань Податкового Кодексу було створення умов для зростання податкових надходжень до бюджету за рахунок підвищення ділової активності суб'єктів підприємницької діяльності, а також зменшення податкового тиску та збільшення рівня прибутковості підприємницької діяльності [30].

Відповідно до концептуальних засад реформування податкової системи основними напрямками реалізації таких реформ є: забезпечення не тільки економічної, але й соціальної та екологічної ефективності; збалансування фіскальної та стимулюючої функцій оподаткування, прозорості та спрощення структури системи оподаткування; визначення оптимальної кількості податків; встановлення співвідношення між їх видами; чітке визначення об'єктів оподаткування, а також оптимізація податкового навантаження.

Основним напрямом податкової реформи в Україні є відповідне вдосконалення окремих процедур адміністрування податків, адже саме податкове адміністрування залишається основним інструментом реалізації податкової політики, а його результативність – показником її ефективності.

Саме тому до тактичних завдань реформування податкового адміністрування можна віднести подальшу модернізацію окремих процедур такого адміністрування, внесення відповідних змін до законодавчих і нормативних актів з метою уникнення випадків ухилення від сплати податків, а до стратегічних – створення умов для підвищення рівня конкурентоспроможності національної економіки при одночасному зростанні фіскальної ефективності податкової системи, а також забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства та зростання добробуту громадян.

За даними Державної казначейської служби України станом на 01.12.2018 р. найбільшу частку у загальній сумі надходжень до державного бюджету

становлять надходження від непрямих податків, а саме ПДВ з ввезених на митну територію України товарів – 208571,5 млн. грн., ПДВ з вироблених в Україні товарів, робіт і послуг – 59926,6 млн.грн., акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів – 63380,2 млн.грн., акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів – 43782,9 млн.грн.<sup>1</sup>

Надходження акцизного податку до зведеного бюджету загалом за січень-березень 2019 року склали 30,7 млрд. грн. та зросли до відповідного періоду минулого року на 4,5 млрд. грн, або на 17,2%, в основному за рахунок надходжень акцизного податку від розмитнення транспортних засобів на єврономерах, відповідно до Закону України від 08.11.2018 №2611 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів», у сумі 3,9 млрд. гривень. Зазначений акцизний податок, а також податок на додану вартість та ввізне мито, отримані при розмитненні транспортних засобів на єврономерах, у 2019 році зараховуються до спеціального фонду державного бюджету, з наступним їх спрямуванням на фінансове забезпечення виплати пенсій, надбавок та підвищень до пенсій, призначених за пенсійними програмами, та дефіциту коштів Пенсійного фонду України. Затверджена сума акцизного податку до зведеного бюджету на 2019 рік становить 147,8 млрд. грн., ріст до фактичних надходжень 2018 року 111,4%.<sup>2</sup>

В окремих країнах акцизи застосовувалися виключно при імпорті товарів, експорт у такому випадку був звільнений від оподаткування. Таким чином, класичний акциз має перевагу внаслідок того, 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 таким акцизом регулюючої функції існує можливість впливати на рівень споживання товарів підакцизної групи, зміщуючи споживацький вибір у бік обирання товарів, які не є підакцизними. Крім того, застосовуючи

---

<sup>1</sup> <https://www.treasury.gov.ua/ua>

<sup>2</sup> <https://www.treasury.gov.ua/ua>

диференційовані ставки, можна змінити структуру споживання 20 підакцизних товарів, а використовуючи диференційовані ставки на імпорتنі та вітчизняні підакцизні товари, можна досягати меркантильних цілей, зокрема це стосується підтримки власного товаровиробника[50].

Серед акцизів за розміром бази оподаткування, поряд із специфічними акцизами, виділяють і універсальні (загальні) акцизи. Універсальні акцизи збираються із 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 встановлюються державою 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) щодо того, що 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[14].

До основних особливостей акцизного оподаткування доцільно віднести наступні: – усі акцизи (універсальні та специфічні) є складовою ціни підакцизних товарів. Зауважимо, що майже всі податки так чи інакше включаються до ціни: акцизи як власне складова ціни, а прямі (крім оподаткування прибутку) як складова собівартості.

Але у випадку акцизного оподаткування ми кажемо 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 носієм цього податку, а при акцизному оподаткуванні, враховуючи саму дефініцію 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[15].

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); – 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 на 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. 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[7].

У випадку з акцизною політикою ця мета досягається шляхом вирішення численних завдань і багатьма складовими, серед яких є визначення оптимального рівня акцизного оподаткування у державі у цілому та встановлення такої його межі, яка відповідала б 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 [9].

Виходячи з наявних підходів щодо визначення сутності поняття податкової політики країни, особливостей застосування акцизного оподаткування, а також реалізації його фіскального та регулюючого потенціалу під поняттям акцизної політики слід розуміти сукупність економіко-правових заходів держави щодо формування ефективної системи акцизного оподаткування в цілях виконання акцизами їх фіскального призначення, а також забезпеченні їх використання в регулюванні рівня виробництва та споживання окремих видів товарів та послуг.

Акцизна політика є специфічною складовою загальнодержавної системи податкового регулювання, особливістю якої є наявність спеціального законодавства, що регулює порядок застосування окремих процедур державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів[8].

Акцизна політика в широкому розумінні є діяльністю уповноважених державних та місцевих органів влади щодо вдосконалення універсального та специфічного акцизного оподаткування з метою забезпечення стабільних податкових надходжень та досягнення інших соціально-економічних ефектів. У більш вузькому розумінні акцизна політика є діяльністю уповноважених органів щодо забезпечення функціонування механізму акцизного податку та сукупністю заходів державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів з метою реалізації фіскального та регулюючого потенціалу специфічного акцизного оподаткування [2].

Необхідною умовою підвищення дієвості державної акцизної політики є дотримання цілого ряду принципів. Зasadничі принципи побудови податкової системи України, а також формування та реалізації відповідної податкової політики визначені статтею 4 Податкового Кодексу [30]. Умовно принципи оподаткування можна поділити на три групи. До першої групи належать принципи організаційного характеру, зокрема, це стосується стабільності податкового законодавства, всеохоплюваності бази оподаткування, рівномірності та зручності оподаткування. До суто економічних принципів доцільно віднести економічність оподаткування, соціальну справедливість,

універсальність та рівнонапруженість. До складу третьої групи відносять принципи оподаткування правового характеру (нейтральність, невідворотність настання визначеної законодавством відповідальності у разі порушення норм податкового законодавства, рівність усіх перед законом та ін.).

Основні принципи реалізації ефективної акцизної політики держави є[31]: – фіскальна достатність – розширення бази оподаткування, руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань; удосконалення процедур фіскального адміністрування; – економічна ефективність – скасування економічно необґрунтованих податкових пільг, використання акцизів у регулюванні якісних та кількісних параметрів розвитку ринку підакцизних товарів; – наукова обґрунтованість – доцільність реалізації окремих заходів податкової політики повинна бути обґрунтована з позиції оптимальної реалізації фіскального та регулюючого потенціалу акцизів; – поєднання стратегічних та тактичних цілей – формування акцизної політики передбачає визначення загальної концепції, а реалізація – визначення тактичних цілей акцизної політики і вирішення короткострокових завдань з удосконалення окремих її елементів; – раціональність та повнота – спрощення механізму нарахування та сплати акцизного податку, вдосконалення процедур державного регулювання, залучення до оподаткування тіньових оборотів, а також розширення переліку підакцизних товарів за рахунок товарів, які за своїми характеристиками є підакцизними (газ, електроенергія) та ін.

Україна потребує формування фіскально-регулюючої моделі акцизного оподаткування, де основною метою є компромісна реалізація фіскальної, регулюючої та соціальної (розподільчої) функції акцизного податку.

Використання даного типу акцизної політики дозволяє через використання принципу адресності надання податкових пільг та регулювання величини акцизної складової в ціні реалізації підакцизної продукції реалізовувати структурні зміни на ринку товарів підакцизної групи.

До інших цілей даного типу акцизної політики належать[29]:



1) підтримка вітчизняного товаровиробника, сприяння зростанню рівня конкурентоспроможності вітчизняних товарів підакцизної групи на міжнародних ринках;

2) подальше наближення акцизного законодавства до вимог ЄС виходячи з оголошеного курсу на євроінтеграцію;

3) зростання фіскальної ефективності акцизного оподаткування;

4) зменшення рівня затратності податкового адміністрування в Україні;

5) формування стимулів, спрямованих на зниження рівня споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

6) зменшення негативного навантаження на навколишнє природне середовище;

7) підвищення ефективності застосування спеціального законодавства, що регулює окремі процедури державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів;

8) оптимізація застосування державного контролюючого впливу на ринок підакцизних товарів шляхом уникнення дублювання функцій різними органами виконавчої влади.

Таким чином, проблематика формування та реалізації акцизної політики залишається на сьогодні в Україні однією з найбільш актуальних, зважаючи на наявний фіскальний та регулюючий потенціал акцизного оподаткування.

Реалізація такого потенціалу створить передумови для зростання рівня податкової віддачі від застосування акцизів через збільшення акцизної складової в ціні реалізації підакцизних товарів та дозволить сформувавши стимули для їх виробників та споживачів. У свою чергу, вирішення цього завдання потребує розроблення концептуальних засад формування та реалізації акцизної політики держави на середню та довгострокову перспективу. Вказані заходи повинні бути тісно пов'язані з іншими мірами, які реалізуються державними органами в межах регулювання економічних процесів.

## 1.2. Ретроспектива розвитку акцизного оподаткування в Україні

Загалом, сам термін «акциз» латинського походження (в перекладі означає відсікати, відрізати), тобто в його буквальному розумінні означає частину, «відрізану» від доходу продавця товару на користь держави [50]. Таким чином, виходячи з самого визначення, 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 приділялася значна увага вже на початку формування первісних підходів до побудови фінансової системи окремих країн та окремих територіальних анклавів.

Окремі аспекти акцизного оподаткування були викладені ще в 1662 році Яном де Віттом у роботі «Політичні принципи і максими Голландії», де було описано негативну дію фіскальної системи, основаної на акцизах і державних позиках, уже в 1685 році у Німеччині вийшла робота К. Теутофілуса «Акциз як золота копальня» [8].

Особливу увагу акцизам у своїх наукових доробках приділяв В. Петті. Так, у дослідженні «Трактат про податки і збори» акцизам був присвячений окремий розділ, у якому він зазначав про справедливість застосування даного виду оподаткування. Також ним було вказано на можливість використання акцизу в регулюванні як виробництва, так і споживання окремих видів товарів [8]. Представники класичної наукової школи (А. Сміт (1723–1790), Д. Рікардо (1772–1823) та ін.) [8-9] визначали акцизи як надбавку до ціни, яка фактично є засобом державного регулювання непрямой дії.

На противагу такій позиції, представники неокласичної школи (Дж. Кейнс, А. Вагнер, Дж.Ст. Міль) вперше розглянули акцизи саме як один з основних податкових інструментів регулювання економічних процесів.

А. Шеффле (1831–1903) вказав, що акцизи визначаються за розміром витрат даної особи і не прямо формують її платоспроможність [50].

У сучасних умовах моніторинг еволюції акцизної системи оподаткування розглядається у роботах В. Андрущенка, П. Гайдуцького, В. Довженко, Т. Єфименко, А. Єлисеєва, О. Кузьміна, І. Кухаренко, Ю. Ляшенко, С. Онишко, В. Поповича, Е. Суханової, Л. Тарангул, В. Федосова, І. Якушика. Серед іноземних вчених, які досліджували різні аспекти оподаткування та непрямі податки, найбільш відомі роботи С. Брю, А. Вагнера, Т. Гоббса, П. Леруа-Больє, Дж. Локка, К. Макконела, Дж. Ст. Мілля, Ф. Нітті, Д. Рікардо, А. Сміта [50].

В новітній історії України акцизний збір запроваджено з грудня 1991 року, коли було прийнято Закон України «Про акцизний збір», який введено у дію з 1992 року. Разом з податком на додану вартість вони замінили податок з обороту на окремі види товарів. При цьому українські акцизи орієнтувалися не стільки на міжнародну практику і досвід акцизного оподаткування, скільки на попередню практику податку з обороту.

Характерною особливістю теперішнього акцизного оподаткування в Україні є те, що не існує єдиного законодавчого документа, в якому б було відображено всі норми, пов'язані з питаннями справляння акцизного збору. 26 грудня 1992 року Урядом було прийнято Декрет Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір», який діє й сьогодні і має силу закону. Нарахування та сплата акцизного збору, що справляється з виготовлених українськими виробниками та ввезених на митну територію України алкогольних напоїв і тютюнових виробів, визначає Закон України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби». В 1992 році до переліку традиційних підакцизних товарів – алкогольних та тютюнових виробів було включено, так звані, товари розкоші: килими і кришталь, ікра і рибні делікатеси, шоколад і автомобільні шини, вироби з хутра, одяг з натуральної шкіри [8].

На думку вчених, еволюція акцизного оподаткування в Україні може бути представлена чотирма етапами: I етап (до 1999 р.): акцизним збором оподатковується значний перелік високорентабельних та монопольних товарів

які за раніше оподатковувалися податком з обороту за високими ставками.

II етап (2000–2002 рр.): із переліку підакцизних товарів виключено 14 умовних товарних груп. Система акцизів набула рис, характерних для оптимального акцизного оподаткування, – підакцизними залишились алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, автомобілі та ювелірні вироби.

III етап (2003–2010 рр.): зі складу підакцизних товарів виключено ювелірні вироби, – останню позицію з товарів, на які встановлено адвалорні ставки акцизного збору. Вперше у практиці акцизного оподаткування запроваджено змішані ставки акцизного збору (поєднують оподаткування по специфічних та адвалорних ставках) – на тютюнові вироби. [1].

Як заходи посилення державного контролю за обігом підакцизної продукції та повнотою сплати акцизного збору, у 2003–2004 роках у переліку підакцизних окремо виділено такі товари: вина виноградні з вмістом цукру більше 0,3 % та високооктанові кисневмісні добавки до моторних бензинів [8].

IV етап (з 2011 р.): Податковим Кодексом України замість акцизного збору запроваджено акцизний податок, закріплено діючі групи підакцизних товарів та відповідні ставки [1].

Наростання кризових явищ у національній економіці України особливо актуалізували питання пошуку ефективних інструментів, що можуть бути імplementовані у вітчизняний механізм державного регулювання економіки. До числа найбільш дієвих таких інструментів, як засвідчує наявна світова та вітчизняна практика, саме і належать податки. Тому від збалансованості податкової політики, що реалізується органами державного управління, багато в чому залежить ефективність економічних перетворень[9].

У свою чергу, податкова політика є невід’ємною складовою фінансової політики держави, адже ефективне використання податків у регулюванні економічних процесів можливе лише у комплексі з іншими методами такого регулювання. Питання підвищення ефективності реалізації регулюючого потенціалу податкової системи залишається одним з найбільш обговорюваних

протягом усього періоду становлення та розвитку новітньої української державності. Однак і на сьогодні використання податкових інструментів для регулювання економічних процесів в Україні характеризується недостатньою ефективністю, що є наслідком відсутності розроблених стратегічних підходів до формування та реалізації податкової політики країни. Саме фіскальному напрямку приділяється основна увага при реалізації податкової політики України, що викликано перманентною відсутністю достатніх фінансових ресурсів для вирішення соціально-економічних проблем держави [50]. Однак наявний світовий досвід засвідчує хибність політики надмірного оподаткування національних товаровиробників, а економічно обґрунтованою визначається активна державна регуляторна політика.

Визначення ролі податкової політики в підвищенні ефективності застосовуваного механізму державного регулювання економіки залишається одним з найбільш актуальним і у світлі необхідності формування передумов для підвищення рівня конкурентоспроможної національної економіки, що вже неодноразово було закріплено в засадничих урядових документах. Не останнє місце в таких програмних документах приділялася заходам, направлених на реалізацію фіскального та регулюючого потенціалу податкової системи. Крім того, чи не найбільша увага даній проблематиці приділялася і при прийнятті Кодексу[8].

Державне регулювання економіки передбачає використання комплексу заходів керування, що дозволяє реалізовувати середньо та довгострокову стратегію розвитку національної економіки. У такому випадку домінуючими функціями державного регулювання стають управління, регулювання та стимулювання економічних процесів. Крім того, система державного регулювання передбачає використання фінансових, політичних, правових та інших методів впливу на якісні та кількісні параметри розвитку національного споживчого ринку. Державне регулювання базується на використанні певного комплексу інструментів впливу[7].

Лише за такої умови можна спонукати країну до сталого економічного зростання. При чому необхідною умовою зростання надходжень до бюджету від акцизного оподаткування є зростання реальних доходів населення.

Реалізація активної фінансової політики передбачає здійснення комплексу заходів, направлених на маніпулювання державним бюджетом, відповідними бюджетними доходами і видатками для досягнення сталого економічного зростання. Одночасно забезпечення поступального зростання економіки, зниження рівня безробіття та покращання добробуту людей як пріоритетні напрями динамічного розвитку економіки кожної країни ніколи не втрачають своєї актуальності. Однак довгострокове економічне зростання не завжди є рівномірним.

Саме фіскальній політиці (як складовій фінансової політики) належить ключова роль у регулюванні економічних процесів та в налагодженні взаємовідносин між державним та приватним секторами [2].

Серед засобів фіскальної політики найбільш універсальними та дієвими інструментами залишаються податки.

Акцизна політика як складова загальнодержавної податкової політики відповідно також відіграє одне з визначальних місць у механізмі державного регулювання економіки.

До переваг акцизного оподаткування доцільно також віднести те, що за допомогою акцизів досягається бюджетний «ефект липучки», оскільки через використання механізмів акцизного оподаткування вилучаються надходження у вигляді податків навіть з «тіньового» сектору економіки.

До недоліків – акцизне оподаткування має складний механізм адміністрування, а також характеризується наявністю значного рівня використання схем мінімізації сплати.

Однією з основних особливостей акцизного оподаткування є неспівпадіння в одній особі формального та реального платників податку. Взагалі, реальна невідповідність первинної адресності податку і його фактичного платника – явище досить поширене[15].

Крім того, переміщення податкового тягаря є складним економічним феноменом, який безпосередньо полягає в тому, що за рахунок зміни цінових і реальних пропорцій у результаті дії податку відбувається зміна поведінки економічних агентів, які формально не є платниками податку.

Таким чином, перекладання податкового тягаря виникає внаслідок того, що сфера дії податку виявляється ширшою, ніж коло платників податків, передбачене податковим законодавством. Наслідком такого перекладання є перерозподіл валового внутрішнього продукту за допомогою механізму акцизного оподаткування, який впливає на обсяг доходів і ціноутворення.

Для врахування наслідків реалізації акцизної політики (з погляду ефективності регулювання економічних процесів) необхідно брати до уваги процеси перекладання акцизів, а саме реальний розподіл тягаря акцизного оподаткування. Зважаючи на особливості акцизів, переваги та недоліки їх використання, загальними показниками їх ефективності є фіскальна достатність, співвідношення універсального та специфічного акцизного оподаткування, рівень перекладання та відповідно наявність опосередкованого податкового тиску, наявність та достатність інструментів стимулювання зростання споживчого ринку, рівень застосування специфічних акцизів в обмеженні споживання окремих груп підакцизних товарів[14].

До факторів, що впливають на показники ефективності реалізації акцизної політики в системі заходів державного регулювання економіки, можна віднести[51]:

- необхідність формування достатнього рівня податкових надходжень до бюджету країни, дефіцит або профіцит державного бюджету;
- рівень досягнення загальних стратегічних цілей формування та реалізації державної акцизної політики;
- інфляційні процеси, що викликають необхідність корегування ставок акцизного податку, встановлених у національній валюті для недопущення зниження рівня реальних надходжень податку до бюджету країни;

- фінансово-господарські результати діяльності суб'єктів ринку підакцизних товарів;
- загальний інвестиційний клімат у країні;
- рівень зайнятості населення;
- стабільність та передбачуваність національного податкового законодавства, а також узгодженість підзаконних нормативних актів з положеннями Кодексу;
- рівень доходів населення та відповідного платоспроможного попиту, загальна ємність ринку підакцизних товарів та ін.

У частині застосування специфічних акцизів, найбільш актуальним на сьогодні є визначення їх оптимального рівня та підвищення ефективності використання в обмеженні споживання товарів, які шкідливі для здоров'я людини. Визначення балансу між виконанням акцизним податком фіскальної та регулюючої функцій є одним з ключових питань при формуванні перспективних напрямів трансформації акцизної політики в Україні[54].

Потреба держави в джерелах доходів бюджету Рівень досягнення стратегічних цілей акцизної політики Інфляційні процеси Фінансовий стан суб'єктів ринку Загальний інвестиційний клімат Рівень зайнятості населення Стабільність та передбачуваність податкового законодавства Рівень доходів населення Загальна ємність ринку підакцизних товарів Дефіцит або профіцит бюджету Наявність платоспроможного попиту Експортний потенціал.

Виходячи із самої економічної сутності, акцизи здійснюють безпосередній вплив на обсяг виробництва та споживання того чи іншого товару. Проте такий вплив (навіть однакового за розміром податку) на динаміку виробництва різних товарів різний, оскільки еластичність попиту та пропозиції різних товарів від цін відрізняється, а податки впливають на обсяг і структуру виробництва через ринковий механізм попиту і пропозиції. У короткостроковому періоді вплив акцизу на будь-яку конкурентну галузь відбувається залежно від еластичності попиту, оскільки пропозиція, як правило, досить нееластична. Це пов'язано з тим, що суб'єкти господарювання,



реагуючи на зростання цін, можуть збільшити випуск продукції тільки за рахунок зміни умов оподаткування акцизним податком[55].

Методика стягнення акцизів дозволяє виробникам, після запровадження або підвищення ставки, включати його до ціни своєї продукції, що викликає її підвищення у стані рівноваги ринкової системи. Але якщо попит еластичний (що характерно для підакцизних товарів), він у відповідь на це скоротиться настільки, що виробники змушені будуть значно знизити ціну.

Отже, вплив акцизу при еластичному попиті полягає у незначному підвищенні ціни і значному скороченні обсягу пропозиції, а при нееластичному попиті вплив акцизу полягає у підвищенні ціни на суму підвищення ставки в абсолютному вираженні. У короткостроковому періоді частина податкового тягара від акцизного оподаткування неодмінно переноситься на виробника. Розмір частини, яку виробник змушений взяти на себе при еластичному попиті, більший, при нееластичному – менший.

Отже, в міру зменшення еластичності попиту перекладання акцизу на кінцевих споживачів спрощується і навпаки. У такому випадку диференціація підприємств за розмірами їх видатків є основним фактором, що впливає на формування довгострокових змін на ринку[52].

У довгостроковому періоді втрати від необґрунтовано високих акцизів будуть змушувати суб'єктів господарювання виходити з відповідного ринку. Це може порушити галузеву рівновагу, яка тимчасово встановилася після запровадження (підвищення або зменшення) акцизу. Зменшення кількості виробників може стати причиною зменшення обсягу пропозиції і зростання цін.

Зазначимо, що чим еластичнішим є попит, тим меншу частину податкового тягара перекладають на споживачів. Відповідно, що еластичнішою є пропозиція, то меншу частину тягара податку змушені взяти на себе виробники. Кінцевий розподіл податкового тягара визначається рівнодіючою двох цих тенденцій, тобто співвідношенням коефіцієнтів еластичності попиту і пропозиції. Так, чим еластичність попиту більша від еластичності пропозиції, то більшу частину податкового тягара змушені взяти на себе виробники.

Відповідно, якщо еластичність пропозиції більша від еластичності попиту, то більша частина податку перекладається на споживачів[51].

Залежно від конкретної ринкової ситуації вплив акцизного оподаткування, як на окремого виробника, так і на галузь уцілому, може бути дуже несхожим: від незмінної ціни, а отже, і повної неперекладності податку при олігополії, до ціни, яка зростає на величину, більшу ніж розмір податку, при монополії. Скорочення обсягів виробництва також має широкий спектр: від нульового, при олігополії, до дуже значного, у чисто конкурентних галузях з еластичними попитом і пропозицією. Передбачити перекладання непрямих податків – означає передбачити рух цін. Однак передбачити рух ринкової ціни дуже важко – реальний аналіз вимагає врахування великої кількості інших факторів.

Таким чином, до умов, які сприяють або перешкоджають перекладності акцизів, слід відносити такі[50]:

- тип ринкової структури або моделі – чим більш конкурентним є ринок, то виробникові складніше перекласти акциз на споживача;
- еластичність попиту і пропозиції – чим еластичність попиту більша від еластичності пропозиції, то більшу частину податкового тягаря змушені взяти на себе виробники;
- розмір акцизу, чим більшою є частка податку, тим більша частина податку падає на виробників, що скорочує стимули до виробництва;
- часовий фактор. Акцизне оподаткування, що майже повністю перекладається на споживача на короткому відрізку часу, в довгостроковому періоді може значно підвищити податкове навантаження на виробників та зменшити обсяг виробництва у галузі.

Питання оптимізації податкового навантаження на економіку у цілому і на окремих господарюючих суб'єктів залишається надзвичайно важливим, оскільки від кількості і ставок податків, структури податкової системи, а також наявності податкових пільг значною мірою залежить мотиваційний механізм агентів ринку, їх здатність до нагромадження та інвестування грошових коштів.

У такому разі податковий тягар як об'єкт аналізу повинен розглядатися як із відтворювальних позицій, так і з позицій оцінки стимулюючого (антистимулюючого) впливу оподаткування на господарську діяльність. Залежність між господарською діяльністю і оподаткуванням є тією методологічною проблемою, з якої потрібно виходити при визначенні пріоритетних напрямів формування та реалізації державної акцизної політики[55].

Слід також зважати, що **вплив реалізації заходів акцизної політики на фінансові ресурси суб'єктів підприємництва** залежить від виду діяльності. Такі особливості пов'язані зі ставками акцизного податку, методикою розрахунку суми податкових зобов'язань, термінами сплати податку до бюджету, а також джерелами формування сум податку, що перераховуються до бюджету.

Найбільший вплив на фінансовий стан суб'єктів підприємництва справляє сплата акцизного податку на товари імпортного походження внаслідок того, що суми податку сплачуються при перетині митного кордону за рахунок власних оборотних коштів суб'єкта господарювання.

При здійсненні оцінки **впливу заходів акцизної політики на поведінку учасників ринку підакцизних товарів** потрібно, у тому числі, враховувати і зміну якості таких товарів[50].

Одним із варіантів пом'якшення цього впливу визначають збільшення специфічної складової у межах змішаної (комбінованої) ставки акцизного податку з одночасним зменшенням величини адвалорної складової.

Зростання ж виробництва відбувається через оптимізацію використання усіх можливих для цього податкових інструментів, як то ставки податків, податкові пільги і вбудовані регулятори підприємницької активності. Важливість формування і реалізації зваженої акцизної політики полягає і в тому, що з її оптимізацією можливе зростання легального виробництва.

Вказане твердження особливо актуальне для алкогольного та тютюнового ринків, де окремими роками рівень контрабанди та фальсифікату досягав за експертними оцінками рівня в 50 %. Унаслідок такого підходу безпосередньо

повинна зрости база оподаткування акцизами. Однак реалізація такого потенціалу можлива лише за умови забезпечення жорсткого контролю за визначенням оборотів з реалізації підакцизної продукції.

Поряд з цим повинні застосовуватися і неподаткові важелі державного управління економічними процесами.

Таким чином, акцизна політика займає одне з важливих місць при реалізації заходів державного регулювання економікою. Її ефективність залишається основним фактором, що впливає на якісні та кількісні показники розвитку ринку підакцизних товарів. Одночасно дієвість акцизної політики прямо залежить від наявності чіткого механізму її формування та реалізації, а модель акцизної політики є похідною від прийнятої загальної концепції державного регулювання національної економіки[53].

### 1.3. Досвід акцизного оподаткування ЄС та США

Досвід країн з розвинутою економікою свідчить про те, що наявність суттєвих відмінностей у забезпеченні реалізації фіскальних та соціально-економічних функцій держави зумовлює доцільність досить ефективного застосування специфічних акцизів.

Акцизна політика повинна бути спрямована на більш ефективне використання бази оподаткування, поступове підвищення частки акцизу в ціні реалізованих виробів шляхом підвищення ставок та адаптації податкового законодавства України з акцизного оподаткування до законодавства ЄС[14].

Серед економічних проблем акцизного оподаткування невирішеними і досі залишаються питання, що стосуються: по-перше, розміру ставок та механізму сплати податку, відповідності та зіставності їх до ставок, що діють у сусідніх країнах – це сприяє поступовому підвищенню ставок акцизного збору на підакцизні товари відповідно до зобов'язань перед ЄС; по-друге, кодифікування норм законодавства з питань акцизного збору у єдиний законодавчий акт та забезпечення при цьому гармонізації чинного

законодавства із законодавством ЄС; по-третє, запровадження системи акцизних складів європейського зразка; по-четверте, закупки технічних засобів, створення програмного забезпечення та навчання спеціалістів контролюючих органів із врахуванням прийнятих норм; по-п'яте, збільшення доходної частини бюджету[26].

Зважаючи на фіскальну важливість та наявний регулюючий потенціал механізму застосування непрямого оподаткування в цілому та окремих його видів зокрема, було приділено одне з основних місць при визначенні заходів підвищення ефективності національної податкової системи. Саме непрямі податки та їх складова – акцизи – є важливим інструментом регулювання економіки будь-якої держави в галузі фінансів і одним з найважливіших елементів фінансових відносин на усіх рівнях – держави, підприємств, громадян. Відмітимо, що на сьогодні використовують більш науково обґрунтовані та економічно виважені (порівняно з поділом податків на прямі та непрямі) системи класифікації податків.

Так, країни-члени ОЕСР застосовують єдину класифікацію податків, яка ґрунтується на поділі податків за об'єктами оподаткування, а саме виділяють: податки на доходи і прибутки, внески у фонд соціального страхування, податки на власність, податки на споживання та інші податки [50].

В узагальненому вигляді податки поділяють відповідно до податкової бази на: податки на доходи, майно та споживання. Саме до податків на споживання за своєю сутністю належать і акцизи. Класичними акцизами прийнято визначати податки, якими оподатковується обмежений перелік товарів. Як правило, до таких товарів відносять високорентабельні товари, товари розкоші, а також товари, шкідливі для здоров'я людини. Такі акцизи історично були основним видом непрямого оподаткування, де об'єктом оподаткування виступала вартість та фізична кількість обмеженого переліку товарів, що мали певну специфічну особливість.

У США для специфічних (індивідуальних) акцизів застосовується класифікація, відповідно до якої акцизи поділяють: revenue taxes (податки з

лише фіскальною функцією), *redistributive taxes* (податки на розкіш, наприклад, на ювелірні вироби), *sumptuary taxes* (податки на «гріх», тобто на алкоголь і тютюн), *tax border adjustment taxes* (податки для збереження конкурентоспроможності продукції), *benefit theory taxes* (податки на тих, хто отримує користь від використання стягнених коштів, наприклад податок на авіап перевезення), *windfall profits* (податок на надприбутки, наприклад від використання шкідливих речовин), *liability taxes* (податки, спрямовані на скорочення використання речовин, шкідливих для довкілля), *externality adjusting taxes* (податки, спрямовані на те, щоб краще пристосувати ринкові ціни на товар чи послугу до суспільних витрат на їх виробництво)[9].

Крім існування універсальних економічних законів, єдиної формули стягнення акцизного податку в світі не вироблено. І кожна країна обирає свою систему. Ставки акцизного збору, встановлені чинним законодавством України є нижчими, ніж ставки ЄС. Оскільки акцизний збір включається до ціни підакцизних товарів і переноситься на споживачів, то різке підвищення ставок до рівня, передбаченого в директивах ЄС неможливе і потребує поступового вирішення. Крім того, підвищення ставок акцизного збору не повинно вплинути на рівень інвестиційної привабливості та на скорочення рівня легального виробництва, на розвиток контрабанди. Тому основною стратегією реформування законодавства з акцизного збору є поступове наближення ставок акцизного збору та гармонізація їхніх структур, з урахуванням національних інтересів, до ставок ЄС, зокрема на тютюнові вироби, нафтопродукти, спирт та алкогольні напої тощо[9].

Одним із шляхів удосконалення контролю за виробництвом та обігом спирту та алкогольних напоїв, повноти нарахування та сплати з них акцизного збору в Україні є впровадження системи акцизних складів, з наданням всіх ознак, які їм притаманні в країнах Європейського Співтовариства.

Так, в Директиві Ради Європи від 25.02.1992 року за №92/12/ЄЕС, а саме в статті 4 акцизний (податковий) склад визначений як місце, де товари, які підлягають оподаткуванню акцизним збором, виробляються, оброблюються,

зберігаються, утримуються та видаються згідно з домовленостями про призупинення податку уповноваженим управляючим складом у ході здійснення його діяльності відповідно до певних умов, встановлених компетентними органами держави-члена, на території якої розташовано цей склад [4].

Держави-члени ЄС встановлюють порядок відкриття і діяльності акцизних складів та затверджують положення про їх уповноважених власників – ліцензованих управляючих складами, тобто осіб, які відповідають за акцизні склади. Якщо порівнювати вітчизняне акцизне законодавство з європейським, то слід зазначити, що в українській законодавчій базі відсутнє таке поняття, як «режим припинення оподаткування». Сфера застосування акцизних складів в Україні звужена до місць виробництва і зберігання етилового спирту, горілки і лікєро-горілочаних виробів[1].

З метою адаптації законодавства України до норм Директиви Ради 92/12/ЄЕС проектом податкового кодексу передбачено[2]:

1) функціонування акцизних складів, в яких розпорядником акцизного складу під час здійснення господарської діяльності виробляються, обробляються (переробляються), змішуються, розливаються, пакуються, розфасовуються, зберігаються, одержуються чи видаються підакцизні товари;

2) визначення розпорядника акцизного складу як суб'єкта господарювання, який одержав ліцензію на право виробництва спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів;

3) розширення повноважень постійного представника органу державної податкової служби на акцизному складі – це постійний безпосередній контроль за дотриманням встановленого порядку виробництва, оброблення (перероблення), змішування, розливу, пакування, фасування, зберігання, одержування чи відпуску підакцизних товарів [2].

Загальними принципами оподаткування акцизним збором алкогольних напоїв та тютюнових виробів в країнах ЄС є наступні[9]:

- акцизний податок сплачується у державі призначення, якщо товари, випущені для споживання в одній державі ЄС, спрямовуються до іншої

держави ЄС для комерційного використання;

- акцизний податок сплачується у державі придбання товарів, якщо товари купуються приватними особами для особистого користування та перевозяться ними до іншої держави ЄС;
- обіг підакцизних товарів у режимі призупинення оподаткування відбувається між акцизними складами.

Акцизні збори на паливо та нафтопродукти вважаються групою підакцизних товарів, що мають теж досить високу фіскальну спрямованість, а також цільове призначення – у країнах ЄС кошти від їх сплати використовуються для підтримання у належному стані доріг.

У Директивах Ради ЄС 92/83/ЄЕС та 92/84/ЄЕС розрізняються окремі види алкогольних напоїв: пиво, вино, міцні напої, промисловий спирт і встановлюються мінімальні ставки для кожного з них[5].

Акцизний збір виражається у фіксованій сумі в євро на кількість алкогольного напою. Ставки акцизного збору змінюються залежно від виду алкогольного напою і є мінімальними. Окремі держави-члени ЄС можуть встановлювати вищі ставки, виходячи з власних потреб. Вказане свідчить, що хоча й встановлено мінімальні ставки на алкогольні напої, наявність великої кількості винятків означає, що на практиці ставки акцизного збору в країнах ЄС далекі від гармонізації [4, 5].

Згідно з європейським законодавством, кожна держава - член ЄС має ввести загальну мінімальну ставку акцизного податку, яка складатиме не менше 57% роздрібної ціни найбільш популярної цінової категорії.

Загальна мінімальна ставка акцизного податку має становити не менше 64 євро на 1000 сигарет. На сьогодні ставка акцизного збору разом з ПДВ для сигарет з фільтром в Україні у відносному вимірі менше 50%, а у грошовому вимірі менше, ніж у ЄС – близько 10 євро [6].

Отже, найбільш важливим аспектом, що не відповідає законодавству ЄС, є значно менший рівень ставок акцизного збору, ніж у країнах ЄС.

Надзвичайно гострою соціально-економічною проблемою залишається



наявність тіньового сектору у сфері виробництва й обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів. У зв'язку з цим існує необхідність вдосконалення контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, що сприятиме розширенню легальної бази оподаткування та зменшенню податкового тиску.

Непродумані дії в цій сфері негайно призводять до зростання нелегального виробництва і контрабанди. Уникнути таких негативних наслідків, а також зробити акцизну політику України цивілізованою, сучасною й узгодженою із світовою практикою – саме це держава і ставить своєю метою.

Система акцизного оподаткування в країнах ЄС постійно змінюється й удосконалюється. Однією з найважливіших і найвагоміших змін, що відбулися у структурі податків європейських країн останнім часом, є зменшення відносної частки надходжень від специфічного акцизного оподаткування при зростанні їх абсолютних сум через збільшення обсягу товарообороту[9].

Сьогодні традиційні акцизи на алкогольні напої та тютюнові вироби в середньому по країнах Європейського Союзу приносять до третини надходжень від специфічних акцизів, хоча стягнення таких акцизів у кожній країні має свої особливості.

Так, найбільші ставки встановлені на міцні алкогольні напої, особливо це стосується скандинавських країн. В Італії, Люксембурзі, Греції, Австрії та Португалії більше уваги приділяється оподаткуванню тютюнових виробів. Одночасно з традиційними акцизами суттєву роль у формуванні надходжень від специфічних акцизів відіграють акцизи на енергетику – їх фіскальне значення у Великобританії складає 54% від загальних надходжень податку, Німеччині – 69% Франції – 71% [7].

Використання акцизів у вигляді фіскального інструменту вважається в цивілізованих країнах недоцільним. Для наповнення бюджету використовуються перш за все прямі податки – на доходи та майно, що відповідає принципам соціальної справедливості. Акцизи, як і інші непрямі податки, мають регресивний характер: чим менші доходи громадянина, тим більшу їх частку він сплачує у вигляді непрямих податків.

Крім фіскального призначення, акцизний збір використовують для обмеження споживання соціально шкідливих товарів, підвищуючи ціни на алкоголь і тютюн. Такий механізм широко застосовується у країнах ЄС. Рівень акцизного збору в роздрібних цінах алкогольних напоїв та тютюнових виробів є значним. Це засвідчують дані табл. 1.1 [9].

Таблиця 1.1

Частка акцизного податку в роздрібних цінах алкогольних напоїв та тютюнових виробів в країнах ЄС та України[9]

Країна	Частка акцизного збору в ціні алкогольних напоїв			Частка акцизного збору в ціні тютюнових виробів
	Пиво	Вино	Міцні алкогольні напої	
Німеччина	6,6	0,0	13,8	72
Данія	34,5	17,6	41,5	84
Італія	11,0	0,0	20,0	73
Іспанія	6,2	0,0	22,2	72
Франція	8,8	3,1	33,2	75
Швеція	25,9	33,8	67,1	69
Фінляндія	38,0	36,0	67,0	73
Нідерланди	20,0	9,4	45,8	72
Україна	6,2	1,9	22,2	35

Отже, застосовуючи європейський досвід в Україні, доцільним є подальше підвищення рівня специфічного акцизного оподаткування з одночасною диференціацією величини ставок податку, запровадження системи електронного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, вдосконалення системи функціонування акцизних складів.

Акцизна політика має втілювати розумний баланс, з урахуванням орієнтації нашої зовнішньої політики та ситуації на ринках країн-сусідів. Інша справа, що ці питання необхідно вирішувати поетапно, з урахуванням внутрішніх особливостей, а не бездумно копіювати чужий досвід. У будь-якому випадку, тільки змішана система дасть змогу інтегруватися в Європу і паралельно з цим убезпечитись від напливу на ринок іноземних, зокрема російських марок – така перспектива загрожує нам через неузгодженість і відмінності в акцизній політиці наших держав[50].

Система оподаткування акцизним збором має бути диференційована в декількох напрямках: сприяння зменшенню споживання продуктів, які несуть шкоду здоров'ю, та вилучення надприбутку на окремі високорентабельні товари, залежно від споживчих якостей та попиту на них.

Таким чином, Україна має порівнювати та враховувати досвід країн світу в справлянні акцизного збору, з метою підвищення дохідності бюджету, пришвидшення ринкових соціально-економічних трансформацій, і таким чином покращити добробут всіх і кожного, тобто суспільства в цілому. Потрібно неухильно відводити ключову роль державі як у встановленні акцизних ставок, так і у формуванні переліку підакцизних товарів, контролі за сплатою податку.

Незважаючи на зниження ролі специфічних акцизів порівняно з універсальними, вони ще довго будуть застосовуватись у податкових системах країн світу, оскільки виконують не лише основну функцію податків – фіскальну, а й, за допомогою правильного використання державою важелів управління акцизним збором, можна досягти позитивного регулюючого ефекту – зростання ефективності виробництва, підвищення якості виробленої продукції[14].

### Висновки до першого розділу

Специфічний акциз - це податок переважно на соціально шкідливі та монополізовані товари, який концентрує грошові ресурси з метою нейтралізації негативних наслідків від споживання, а також забезпечує стягнення частини надприбутків, отриманих монополізованими структурами.

Акцизна політика займає одне з важливих місць при реалізації заходів державного регулювання економікою. Її ефективність залишається основним фактором, що впливає на якісні та кількісні показники розвитку ринку підакцизних товарів. Одночасно дієвість акцизної політики прямо залежить від наявності чіткого механізму її формування та реалізації, а модель акцизної політики є похідною від прийнятої загальної концепції державного регулювання національної економіки.

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

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

Україна має порівнювати та враховувати досвід країн світу в справлянні акцизного збору, з метою підвищення дохідності бюджету, пришвидшення ринкових соціально-економічних трансформацій, і таким чином покращити добробут всіх і кожного, тобто суспільства в цілому. Потрібно неухильно відводити ключову роль державі як у встановленні акцизних ставок, так і у формуванні переліку підакцизних товарів, контролі за сплатою податку.

## РОЗДІЛ II

### ОЦІНЮВАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ (НА ПРИКЛАДІ РІВНЕНСЬКОЇ ОБЛАСТІ)

#### 2.1 Організаційна характеристика Департаменту контролю за підакцизними товарами Державної податкової служби Рівненської області

Головне управління ДПС у Рівненській області є органом доходів і зборів і здійснює свою діяльність згідно Положення про Головне управління ДПС у Рівненській області, затвердженого наказом ДПС 27.03.2012 р. за № 202.<sup>3</sup>

Департамент контролю за підакцизними товарами є структурним підрозділом Державної податкової служби Рівненської області.

Структура управління Департаменту наступна:

- Відділ контролю за виробництвом та обігом спирту, спиртовмісної продукції, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- Відділ обслуговування акцизних складів та податкових постів;
- Відділ ліцензування роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами;
- Відділ адміністрування акцизного податку, Відділ контролю за обігом марок акцизного податку;

Основні завдання управління[3]:

- організація та контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати до бюджету акцизного податку;
- організація роботи, пов'язаної із ліцензуванням діяльності суб'єктів господарювання з роздрібної торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами;
- організація роботи, пов'язаної із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням та продажем;

---

<sup>3</sup> <http://rv.sfs.gov.ua/data/files/215360.pdf>.

- організація контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- здійснення контролю на акцизних складах підприємств, що виробляють спирт, спиртовмісну продукцію, пальне, горілку і лікєро-горілочані вироби, та податкових постах на підприємствах, які отримують спирт за нульовою ставкою акцизного податку.

Департамент контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів (далі - Департамент) функціонує як самостійний функціональний підрозділ з правами юридичної особи у складі Державної податкової служби України.

Департамент у своїй діяльності керується Конституцією України, законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, цим Положенням та іншими нормативно-правовими актами.

Унесення змін до організаційної структури Департаменту та його регіональних управлінь здійснюється шляхом прийняття наказу ДПА України за пропозицією Департаменту.

Штатний розпис, кошторис Департаменту та його регіональних управлінь затверджується шляхом прийняття наказу ДПА України за пропозицією Департаменту за погодженням з Мінфіном.

Основні завдання Департаменту[28].

Участь у розробленні проектів державних програм, законів та інших нормативно-правових актів з питань виробництва, обігу (реалізації, експорту, імпорту, зберігання та транспортування) спирту етилового, коньячного, плодового і виноградного (далі - спирт), фракції головної етилового спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, виготовлення та використання марок акцизного податку.

Здійснення контролю[28]:

1. за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів;
2. за відвантаженням спирту етилового підприємствам – виробникам продуктів органічного синтезу;

3. за виробництвом парфумерно-косметичної продукції з використанням спирту етилового;
4. за додержанням норм виходу спирту та його втрат при виробництві алкогольних напоїв;
5. за додержанням стандартів, технічних умов, рецептур, регламентів і технологічних інструкцій та інших нормативних документів щодо виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
6. за показниками спиртовимірювальних апаратів, за пломбуванням місць можливого доступу до спирту на брагоректифікаційних апаратах підприємств - виробників спирту та спиртовмісної продукції всіх форм власності;
7. за відвантаженням спирту та за наявністю спеціальних технічних пристроїв, які фіксують в електронному вигляді дані про обсяг відвантаженого спирту та використання денатуруючих домішок.

Організація роботи з виготовлення, зберігання, продажу, обліку і використання марок акцизного податку на алкогольні напої та тютюнові вироби, контроль за додержанням правил маркування.

Ліцензування виробництва спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів і парфумерно-косметичної продукції з використанням спирту етилового.

Ліцензування оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами.

Проведення перевірок організації роботи регіональних управлінь.

Здійснення перевірок роботи представників органу державної податкової служби на акцизних складах підприємств - виробників спирту та лікеро-горілчаної продукції.

Застосування у випадках, передбачених законодавством, фінансових санкцій до суб'єктів господарювання за порушення вимог законодавства, яке регулює відносини у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

Запобігання незаконному виробництву та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, а також незаконному виробництву парфумерно-косметичної продукції з використанням спирту етилового на території України. Сприяння розвитку спиртової, лікєро-горілкової та виноробної промисловості.

Функції Департаменту[28]:

Участь у розробленні основних напрямків державної політики і проектів державних програм у сфері боротьби з незаконним обігом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Аналіз ефективності застосування законодавства в межах компетенції, участь у розробленні проектів нормативно-правових актів з питань виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та внесення в установленому порядку пропозицій щодо вдосконалення нормативно-правових актів з питань регулювання виробництва, імпорту, експорту, зберігання, транспортування та реалізації спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

Контроль за[3]:

- виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- виробництвом парфумерно-косметичної продукції з використанням спирту етилового;
- оптовою і роздрібною торгівлею алкогольними напоями та тютюновими виробами;
- зберіганням, обліком та використанням марок акцизного податку;
- ліцензуванням регіональними управліннями роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами;
- роботою представників органу державної податкової служби на акцизних складах підприємств - виробників спирту та лікєро-горілкової продукції;
- показниками спиртовимірювальних апаратів, пломбування місць можливого доступу до спирту на брагоректифікаційних апаратах підприємств - виробників спирту та спиртовмісної продукції всіх форм власності;



– проведення перевірок діяльності суб'єктів господарювання щодо виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, участь в інвентаризації спирту, готової продукції та сировини.

В.о. директора Департаменту контролю за підакцизними товарами - Сінгаєвський Ігор Петрович[3].

## 2.2 Аналіз обліку платників акцизного податку

Україна має дещо інший принцип оподаткування акцизним податком підакцизних товарів, ніж країни Європейського Союзу, де платниками акцизного податку є суб'єкти, що реалізують підакцизні товари безпосередньо споживачам. Платниками акцизного податку в Україні є виробники та імпортери підакцизних товарів, і сума акцизу включається до вартості товару ще до початку його обліку в оптовій та роздрібній торгівлі.

Відповідно до Податкового кодексу України до платників акцизного податку належать наступні особи (Додаток Б1).

Реєстрація в контролюючих органах як платника податку суб'єкта господарювання, що здійснює діяльність з виробництва підакцизних товарів (продукції) та імпорту алкогольних напоїв та тютюнових виробів, яка підлягає ліцензуванню, здійснюється на підставі відомостей щодо видачі такому суб'єкту відповідної ліцензії.

Органи ліцензування, що уповноважені видавати ліцензії на зазначені види діяльності, зобов'язані надати контролюючому органу за місцезнаходженням суб'єкта господарювання інформацію про видані, переоформлені, призупинені або анульованні ліцензії у п'ятиденний строк з дня здійснення таких дій.

Особи - суб'єкти господарювання роздрібною торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів, підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку контролюючими органами за місцезнаходженням пункту продажу товарів не пізніше граничного терміну подання декларації акцизного податку за місяць, в якому здійснюється господарська діяльність[29].

Інші платники підлягають обов'язковій реєстрації як платники акцизного податку контролюючими органами за місцем державної реєстрації таких суб'єктів у місячний строк із дня початку господарської діяльності.

З метою контролю за своєчасністю надходження та повнотою сплати податків та зборів, органами ДПСУ у Рівненській області здійснюється реєстрація платників податків за групами платників щодо акцизного оподаткування[3]:

- Ліцензійний реєстр виданих ліцензій на роздрібну торгівлю тютюновими виробами.○
- Ліцензійний реєстр виданих ліцензій на роздрібну торгівлю сидром та перрі (без додання спирту).○
- Ліцензійний реєстр виданих ліцензій на роздрібну торгівлю алкогольними напоями.○
- Ліцензійний реєстр виданих ліцензій на оптову торгівлю тютюновими виробами○
- Ліцензійний реєстр виданих ліцензій на оптову торгівлю алкогольними напоями, виключно пивом для виробників пива з обсягом виробництва до 3000 гектолітрів на рік.○
- Ліцензійний реєстр виданих ліцензій на оптову торгівлю алкогольними напоями - сидром та перрі (без додавання спирту).○
- Ліцензійний реєстр виданих ліцензій на оптову торгівлю алкогольними напоями, крім сидру та перрі (без додавання спирту).●
- Ліцензійний реєстр виданих ліцензій на оптову торгівлю спиртом.○
- Інформація про кількість іноземних комерційних транспортних засобів, що в'їхали на митну територію України, в розрізі країни реєстрації.○
- Реєстр платників акцизного податку з реалізації пального.○

В таблиці 2.1 проведено аналіз змін у реєстрації платників акцизного податку У Рівненській області.

Таблиця 2.1.

Динаміка реєстрації платників акцизного податку Рівненської ДПС за  
2017-2020 рр.\*

	Показники	Роки				Відхилення 2020/2017	
		2017	2018	2019	2020	+	%
1.	Зареєстровані платники акцизного податку, всього	2670	2553	2416	2391	-279	-10,45
2.	У т.ч. ФОП	2301	2205	2084	2055	-246	-10,69
3.	Юридичні особи	369	348	332	336	-33	-8,94

\* Розраховано за даними ДПС у Рівненській області

Таким чином, за 2017-2020 рр. спостерігається загальна стійка тенденція зменшення кількості платників акцизного податку, зумовлене загальними тенденціями зниження загального товарообороту підакцизними товарами та ділової активності бізнесу.

Темп спаду склав за 4 роки 10,45% усіх платників акцизного податку і юридичних, і фізичних осіб – підприємців. Такими ж темпами знижується і чисельність платників акцизу по групах платників – юридичних осіб і ФОП. (Рис. 2.1.)

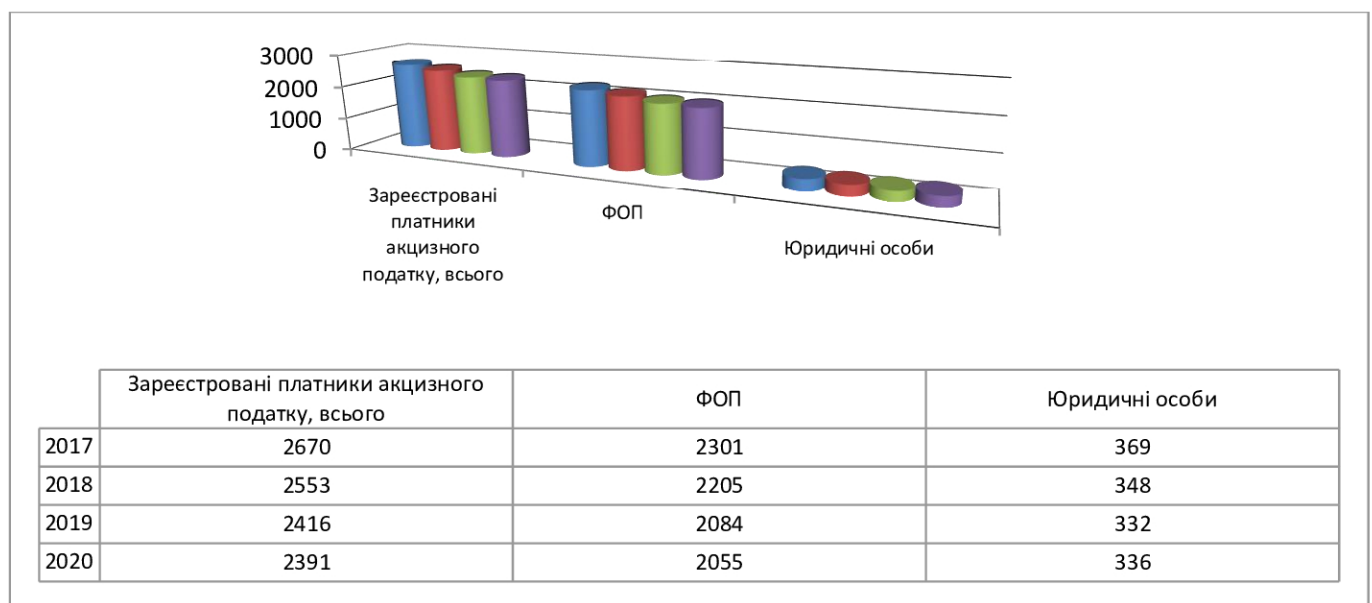


Рис. 2.1. Динаміка реєстрації платників акцизного податку Рівненської ДПС за 2017-2020 рр.\*

\* Складено за даними ДПС у Рівненській області

В розрізі структури платників акцизного податку, то впродовж років дослідження спостерігаємо однакове співвідношення часток зареєстрованих юридичних осіб та ФОПів: 14 до 86%%.

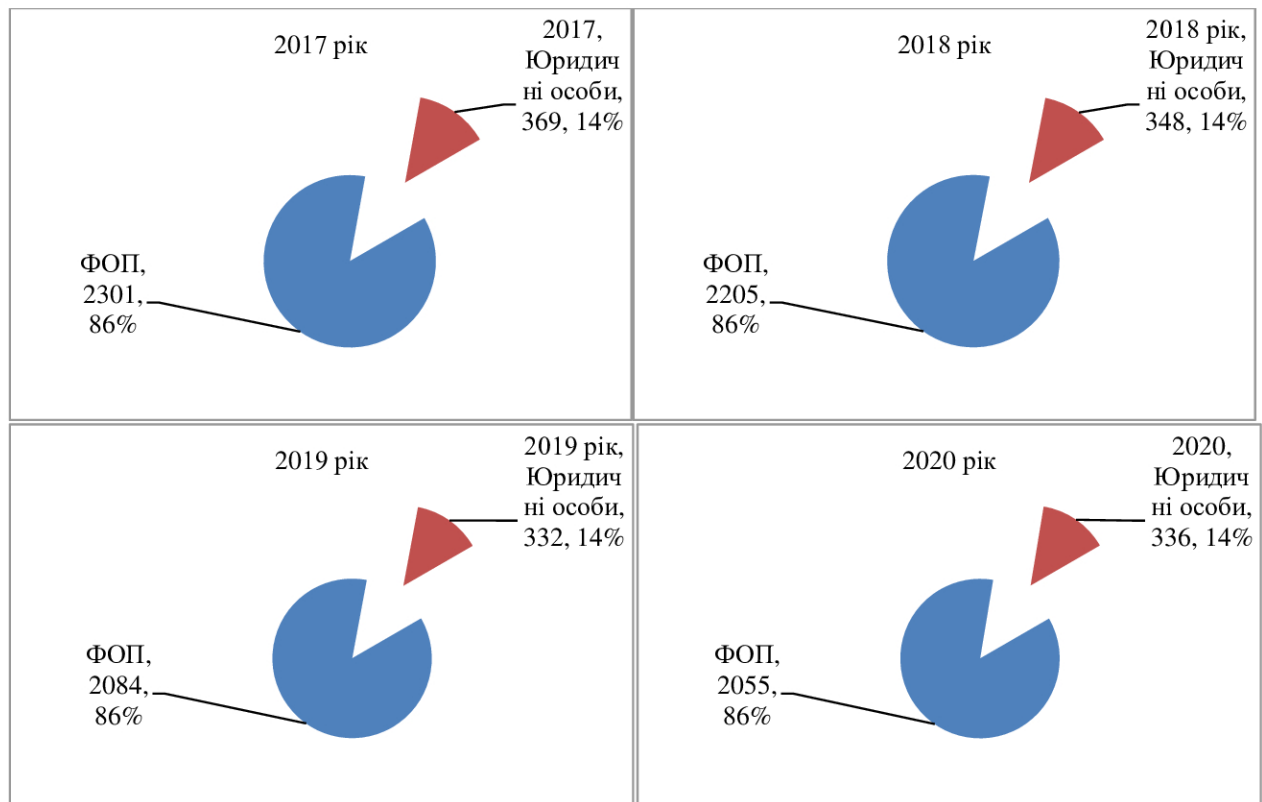


Рис. 2.2. Структурні зміни платників акцизного податку-юридичних осіб та ФОПів за 2018-2020 рр. по Рівненській ДПС\*

\*Складено за даними Рівненської ДПС

Об'єктом оподаткування акцизним податком є операції, які зображені у **Додатку Б2**[29,30].

Механізм обрахунку акцизного податку побудований на визначенні не об'єкту оподаткування, а податкової бази. Basis оподаткування акцизним податком є [29,30]:

1) у разі обчислення акцизного податку із застосуванням адвалорних (відсоткових) ставок базою оподаткування є:

- вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами без ПДВ та з урахуванням акцизного податку;

- вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без ПДВ та з урахуванням акцизного податку;
  - вартість реалізованої електричної енергії без ПДВ;
  - вартість (з ПДВ) підакцизних товарів, що реалізовані суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю;
  - митна вартість товарів, що ввозяться на митну територію України, визначається відповідно до Митного кодексу України. При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти на національну валюту здійснюється за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на дату подання до митного органу митної декларації до митного оформлення;
- 2) у разі обчислення акцизного податку із застосуванням специфічних ставок з вироблених на митній території України або ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках;
- 3) у разі обчислення акцизного податку із застосуванням одночасно адвалорних та специфічних ставок акцизного податку базою оподаткування є база, визначена відповідно до адвалорних та специфічних ставок;
- 4) 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 центральним органом виконавчої влади, уповноваженим Кабінетом Міністрів України;

5) при псуванні, знищенні, втраті підакцизних товарів (продукції), крім випадків, передбачених у пункті 4, базою оподаткування є вартість та обсяги втрачених товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат.

Відповідно до податкового законодавства України акцизний податок обчислюється за специфічними, адвалорними та змішаними (адвалорними та специфічними одночасно) ставками.

Адвалорні ставки акцизного податку, на відміну від специфічних, захищають податкову базу від інфляції. Це важливо для країн з високими темпами інфляції. При цьому вартість податкових надходжень в реальному вираженні можна підтримувати на стійкому рівні і при використанні специфічних ставок акцизного податку, якщо вони регулярно коригуються з урахуванням інфляції [30].

При недосконалій системі адміністрування податків та загальній проблемі зниження вартості вітчизняних та імпортованих товарів перевага надається специфічним ставкам акцизного податку. Оскільки специфічні ставки застосовуються не до вартісної оцінки підакцизної продукції, а до кількості її фізичної одиниці.

В деяких випадках раціонально справляти акцизний податок за змішаною формою, тобто поєднанні специфічних та адвалорних ставок, або зберігати специфічні ставки для деяких товарів.

В Україні специфічні ставки застосовуються для спирту, алкогольних напоїв, пива, тютюну, тютюнової сировини і встановлені в національній грошовій одиниці - гривнях, а також для нафтопродуктів і транспортних засобів і встановлені в іноземній грошовій одиниці - євро.

Адвалорні ставки встановлено для електричної енергії у відсотках до вартості (без ПДВ) відпущеної електричної енергії для оптового постачальника та електричної енергії, що продається поза оптовим ринком[29].

Одночасно за ставками у твердих сумах з одиниці реалізованого товару і у відсотках до обороту реалізації товару, тобто за змішаною ставкою, оподатковуються лише сигарети з фільтром, без фільтру та цигарки.

28.12.2020 року в «Офіційному віснику України» №101 опубліковано наказ Мінфіну від 27.11.2020 р. № 729, яким затверджено нові форми[29]:

- заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового та/або акцизних складів;
- акцизних накладних форм «П» та «С», а також розрахунків коригування до них;
- заявок на поповнення (коригування) залишку пального та спирту етилового;
- порядок заповнення цих документів.

Оскільки набрання чинності наказом передбачено протягом 30 днів з дня його офіційного опублікування, то нові форми будуть чинними з 27 січня 2021 року.

У формі Заяви про реєстрацію платника змін майже не відбулося. Було додано лише графу, в якій роблять позначку суб'єкти господарювання, які є постійним представництвом та які бажають зареєструватись платником акцизного податку, або акцизний склад. Це пов'язано з новим порядком реєстрації постійних представництв нерезидентів.

Ліцензії на оптову торгівлю підакцизними товарами будуть отримуватись в регіональних підрозділах Державної податкової служби. Відповідні зміни до пункту 6 переліку органів ліцензування затверджено рішенням Уряду 23 грудня 2020 р.

Безпосередньо нормативним актом передбачено[29]:

- надання територіальним органам ДПС функції ліцензування оптової торгівлі спиртом етиловим, алкогольними напоями, тютюновими виробами, рідинами що використовуються в електронних сигаретах і паливом;
- види господарської діяльності, ліцензування якої здійснюють контролюючі органи, доповнюється діяльністю з виробництва, оптової та

роздрібної торгівлі рідинами, що використовуються в електронних сигаретах. Ця норма набуває чинності з 1 січня 2021 року.

Наразі ліцензії на оптову торгівлю підакцизними товарами отримуються в центральному апараті ДПС. Нові положення надають змогу бізнесу отримувати такі ліцензії в територіальних підрозділах ДПС, що, у свою чергу, суттєво спрощує умови ведення господарської діяльності.

В розрізі своєї діяльності органи Головного управління ДПС у Рівненській області, його структурні підрозділи надають ряд адміністративних послуг щодо акцизного оподаткування[3]:

1. Видача картки платника податків та внесення до паспорта громадянина України даних про реєстраційний номер облікової картки платника податків з Державного реєстру фізичних осіб-платників податків.
2. Видача довідки про внесення місця зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів до Єдиного державного реєстру місць зберігання (для місць зберігання роздрібних партій алкогольних напоїв або тютюнових виробів).
3. Видача ліцензії на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями.
4. Видача дублікату ліцензії на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями.
5. Видача ліцензії на право роздрібної торгівлі сидром та перрі (без додання спирту).
6. Видача дублікату ліцензії на право роздрібної торгівлі сидром та перрі (без додання спирту).
7. Видача ліцензії на право роздрібної торгівлі тютюновими виробами.
8. Видача дублікату ліцензії на право роздрібної торгівлі тютюновими виробами.

В таблиці 2.2. проаналізовано динаміку змін у ліцензуванні торгівлі підакцизними товарами Рівненською ДПС у 2017-2020 рр.



Таблиця 2.2.

Видача ліцензій на оптову торгівлю підакцизними товарами Рівненською  
ДПС у 2017-2020 рр.\*

	Показники	Роки				Відхилення 2020/2017	
		2017	2018	2019	2020	+	%
4.	Видані ліцензії, всього	6764	6857	6831	6794	30	0,44
5.	В т.ч. алкоголь	3825	3876	3841	3788	-37	-0,97
6.	Тютюн	2939	2981	2990	3006	67	2,28
7.	Діючі ліцензії, всього	3435	6343	6311	6289	2854	83,09
8.	В т.ч. ФОП	4733	4662	4633	4586	-147	-3,11
9.	Юридичні особи	1702	1681	1678	1703	1	0,06
10.	Плата за ліцензії, тис.грн.	15986,2	16367	16343,1	16356,1	369,9	2,31

\* Розраховано за даними ДПС у Рівненській області

Рівненською ДПС у 2017-2020 рр. було видано щороку близько 7000 ліцензій на оптову торгівлю підакцизними товарами. При чому, у 2020 році у порівнянні з 2017 роком їх кількість істотно не змінилася, бо зростання числа виданих ліцензій складало лише 30, або 0,44 % росту.

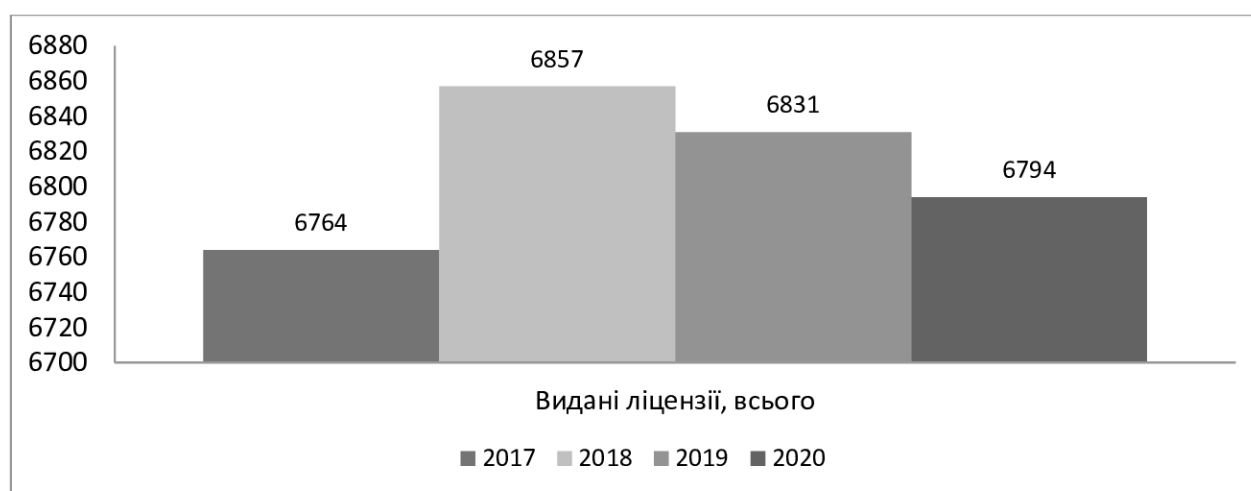


Рис. 2.3. Видача ліцензій на оптову торгівлю підакцизними товарами  
Рівненською ДПС у 2017-2020 рр.\*

\* Складено за даними ДПС у Рівненській області

Анулювання ліцензії – це позбавлення суб'єкта господарювання права на провадження діяльності, зазначеної в ліцензії.

Анулювання роздрібної ліцензії на алкоголь та тютюн може бути у таких випадках.

Ліцензія анулюється шляхом прийняття органом, який видав ліцензію, відповідного письмового розпорядження на підставі[30]:

- заяви суб'єкта господарювання;
- рішення про скасування державної реєстрації суб'єкта господарювання;
- несплати чергового платежу за ліцензію протягом 30 календарних днів від моменту призупинення ліцензії;
- рішення суду про встановлення факту незаконного використання суб'єктом господарювання марок акцизного податку (стосовно імпортерів);
- рішення суду про встановлення факту торгівлі суб'єктом господарювання алкогольними напоями або тютюновими виробами без марок акцизного податку;
- рішення суду про встановлення факту переміщення суб'єктом господарювання алкогольних напоїв або тютюнових виробів поза митним контролем;
- порушення вимог щодо продажу алкогольних напоїв<sup>4</sup>, тютюнових виробів особам, які не досягли 18 років або у не визначених для цього місцях;
- отримання від уповноважених органів інформації, що документи, копії яких подані разом із заявою на отримання ліцензії, не видавалися/ не погоджувалися такими органами;
- встановлення факту подання заявником недостовірних даних у документах, поданих разом із заявою на отримання ліцензії.

---

<sup>4</sup> ст. 15-3 Закону №481 «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального»// <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-вр>

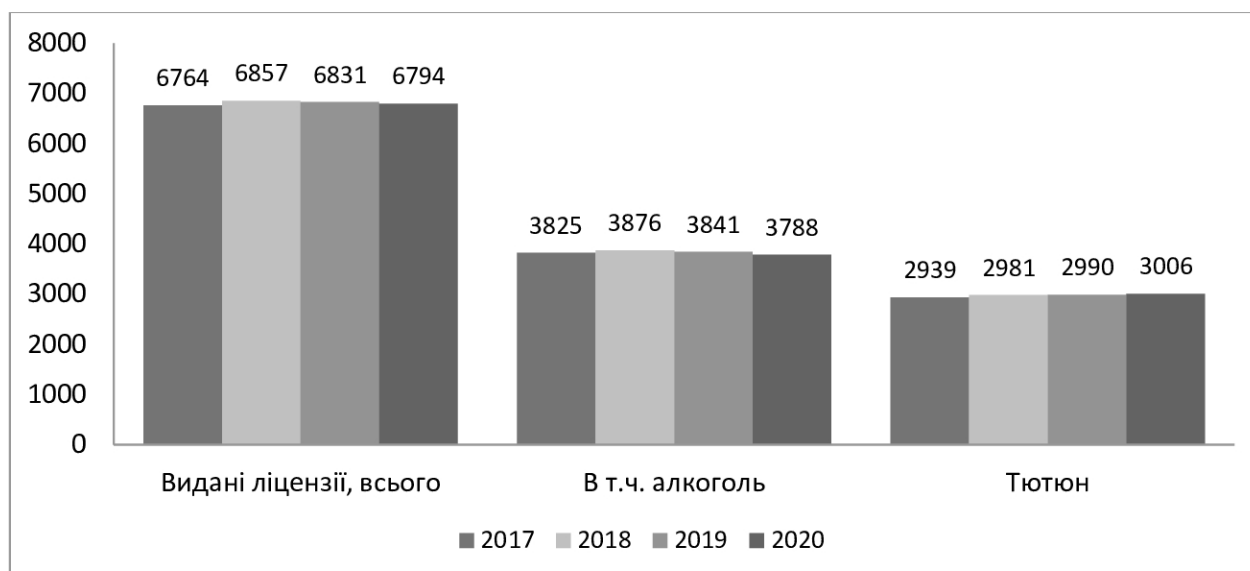


Рис. 2.4. Динаміка і структура виданих ліцензій на оптову торгівлю підакцизними товарами Рівненською ДПС у 2017-2020 рр.\*

\* Складено за даними ДПС у Рівненській області

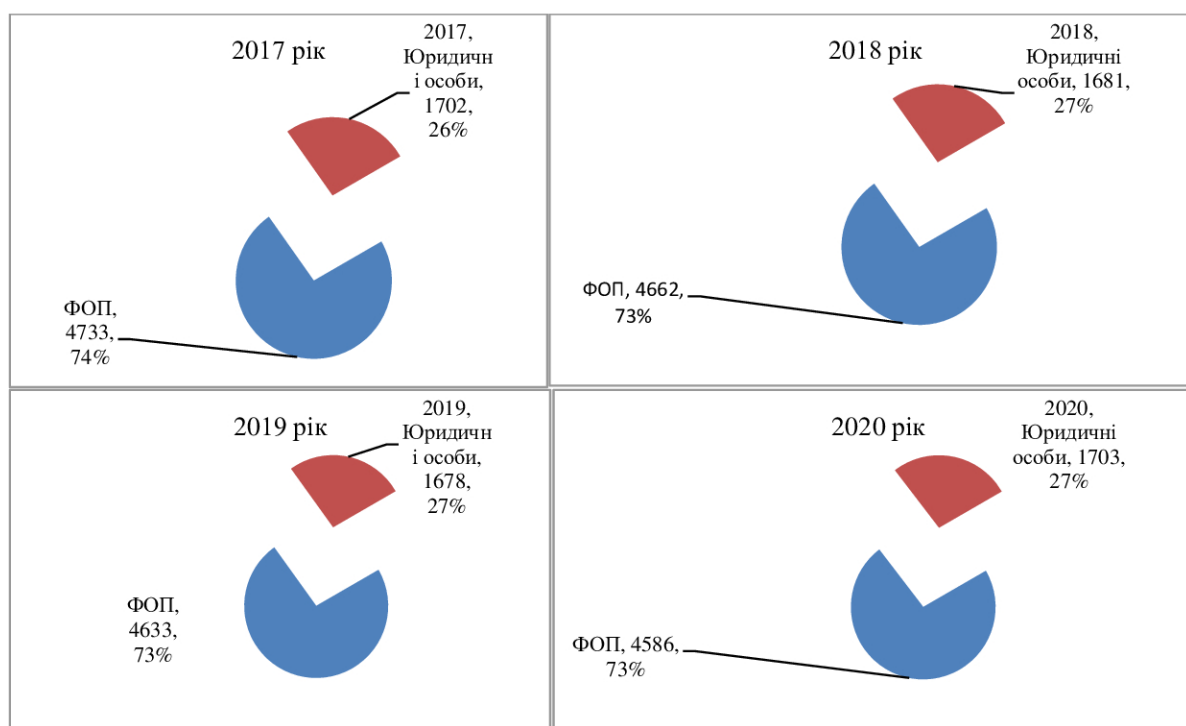


Рис.2.5. Структура виданих ліцензій на оптову торгівлю підакцизними товарами у розрізі платників акцизного податку Рівненською ДПС у 2017-2020 рр.\*

\* Складено за даними ДПС у Рівненській області

Ліцензія анулюється та вважається недійсною з моменту одержання суб'єктом господарювання письмового розпорядження про її анулювання.

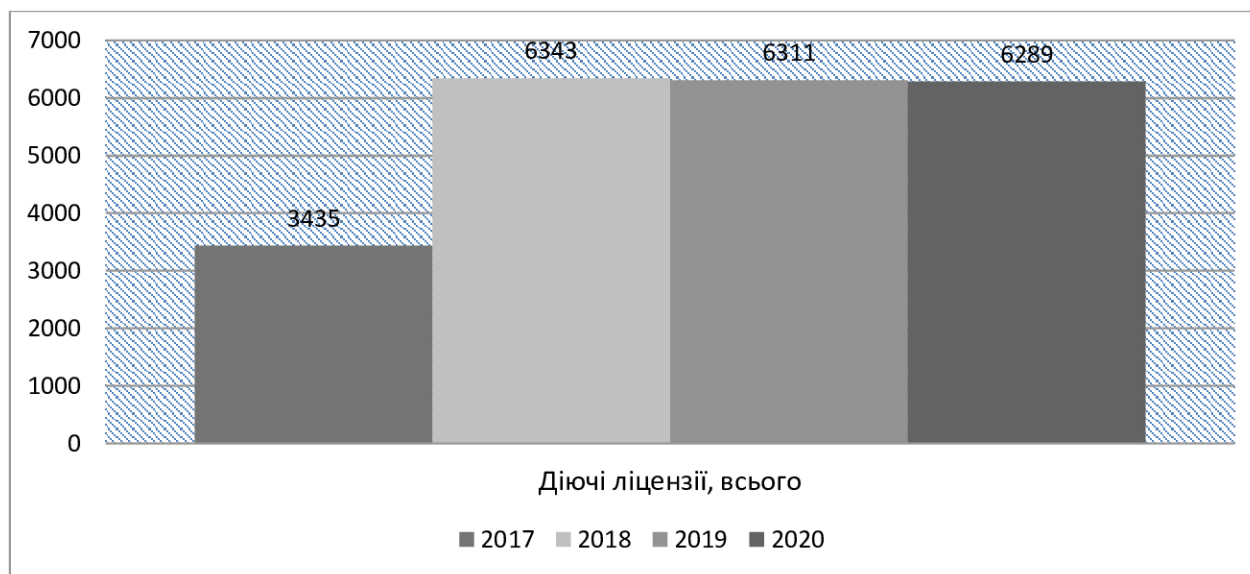


Рис. 2.6. Діючі ліцензії на оптову торгівлю підакцизними товарами Рівненською ДПС у 2017-2020 рр.\*

\*Складено за даними ДПС у Рівненській області

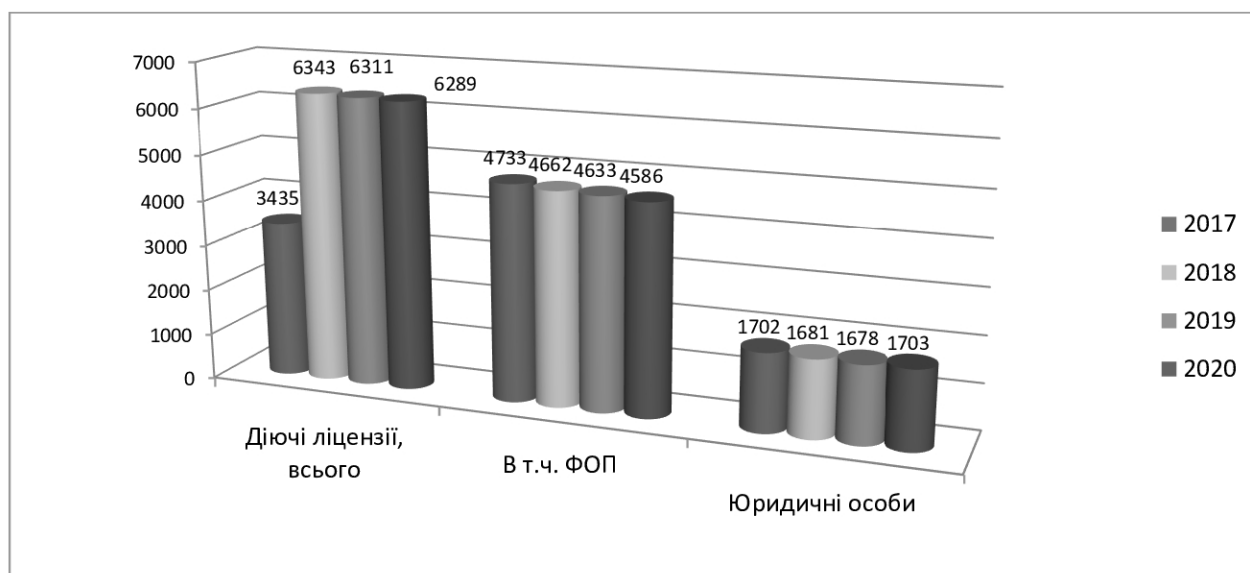


Рис. 2.7. Діючі ліцензії на оптову торгівлю підакцизними товарами Рівненською ДПС у 2017-2020 рр. за платниками акцизного податку\*

\*Складено за даними ДПС у Рівненській області

## 2.3 Оцінка податкових надходжень

Суми акцизного податку, що підлягають сплаті, з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України або ввозяться на митну територію України визначаються платником податку самостійно, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок акцизного податку, що діють на дату[30]:

- в загальному випадку - виникнення податкових зобов'язань;
- у випадку вироблення підакцизних товарів з давальницької сировини - відвантаження готової продукції її замовнику або за його дорученням іншій особі;
- у разі порушення умов розміщення підакцизних товарів у митних режимах (магазин безмитної торгівлі, переробка на митній території України) - на момент подання митної декларації при розміщенні у відповідний режим.

При цьому, дати виникнення податкових зобов'язань по операціях з підакцизними товарами (продукцією) зображено на рис. **додаток Б3**.

Податок з товарів (продукції), на які встановлені ставки акцизного 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.

Відповідно, 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.

Платники акцизного податку самостійно обчислюють суму податкового зобов'язання та подають щомісяця не пізніше 20 числа наступного періоду органу державної податкової служби за місцем реєстрації декларацію акцизного

податку за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Акцизний податок з підакцизних товарів сплачується до бюджету в строки, визначені Податковим кодексом України (Додаток Б4).

Забороняється сплата сум акцизного податку шляхом взаємних заліків, зустрічних зобов'язань, векселями та в інших формах, що не передбачають сплати сум такого податку коштами.

Контроль за сплатою акцизного податку з підакцизних товарів (продукції), що виробляються на території України та підакцизних товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, покладено на органи Державної фіскальної служби України.

Таблиця 2.3.

Надходження коштів від акцизного податку з роздрібної торгівлі  
підакцизними товарами, тис.грн.

	Показники	Роки				Відхилення 2020/2017	
		2017	2018	2019	2020	+	%
11.	Надходження коштів від акцизного податку з роздрібної торгівлі підакцизними товарами, тис.грн.	139919	128551	125371,4	131676,9	-8242,1	-5,89
12.	Плата за ліцензії, тис.грн.	15986,2	16367	16343,1	16356,1	369,9	2,31

\*Складено за даними ДПС у Рівненській області

Надходження коштів від акцизного податку з роздрібної торгівлі підакцизними товарами у 2017-2020 рр. за даними ДПС у Рівненській області показує зменшення у 2019 році проти 2017 року на 14547,6 тис.грн., однак уже у 2020 р. спостерігаємо зростання на 6305,5 тис.грн., що позитивно вказує на підвищення ефективності роботи контролюючих органів та відповідальності платників. Вцілому, за 4 роки, з 2017 до 2020 року зниження надходжень склало 8242,1 тис грн. або 5,89%.

На рис. 2.8. графічно зображено динаміку надходження коштів від акцизного податку з роздрібною торгівлі підакцизними товарами за даними ДПС у Рівненській області у 2017-2020 рр.

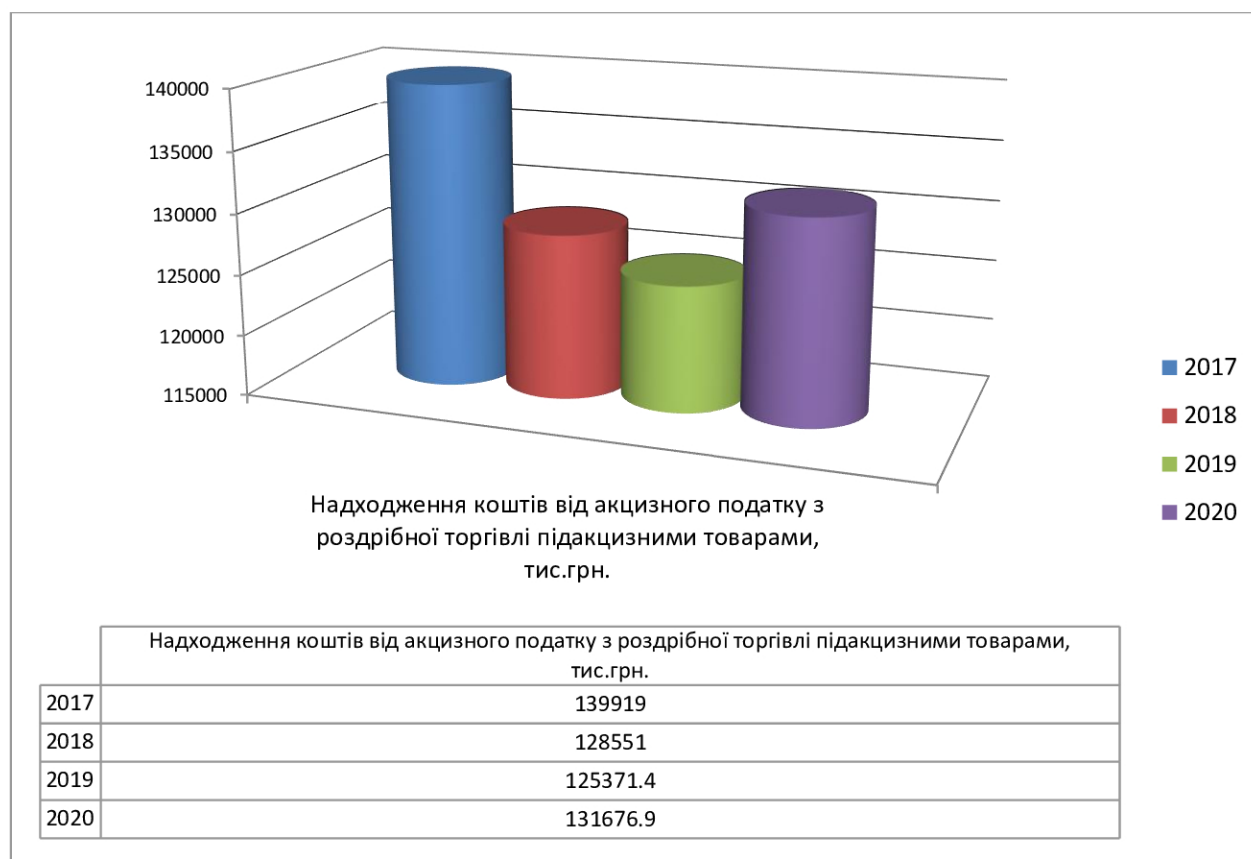


Рис.2.8. Надходження коштів від акцизного податку з роздрібною торгівлі підакцизними товарами, тис.грн.\*

\*Складено за даними ДПС у Рівненській області

На зміни динаміки надходження коштів від акцизного податку з роздрібною торгівлі підакцизними товарами впливає ряд факторів, які здійснюють як позитивний, так і негативний ефект:

1. Зміни у кількості діючих і виданих ліцензій,
2. Наявність податкових пільг в системі акцизного оподаткування,
3. Підсилення чи послаблення контролю за реалізацією підакцизних товарів,
4. Зміни у обсягах надходжень сум сплаченого акцизного податку від імпортованих підакцизних товарах,
5. Можливості ухилення від сплати акцизного податку та тінізація операцій з реалізації підакцизних товарів, тощо.

Звільнення від сплати акцизного податку та операції, які не є об'єктом оподаткування, умовно можна поділити на наступні групи[29]:

1) звільнення, які не виконують регулятивної функції, а надаються у контексті дипломатичних чи консульських відносин та на виконання норм міжнародних угод. До таких відносяться операції, які не підлягають оподаткуванню:

- ввезення підакцизних товарів на територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульськими установами іноземних держав та для особистого використання їх членами виходячи з принципу взаємності стосовно кожної окремої держави;

- ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції) (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до міжнародних договорів України або як гуманітарної допомоги;

2) технічні звільнення, оскільки підакцизні товари ввозяться на територію внутрішнього ринку у невеликій кількості та не в комерційних цілях, або безоплатно передаються для знищення:

- ввезення фізичними особами на митну територію України підакцизних товарів (продукції) в обсягах, що не перевищують норм безмитного ввезення, встановлених митним законодавством;

- ввезення акредитованими державними випробувальними лабораторіями або суб'єктами господарювання, які мають ліцензії на виробництво тютюнових виробів, еталонних (моніторингових) чи тестових зразків тютюнових виробів (не призначених для продажу вроздріб) для проведення досліджень чи випробувань (калібрування лабораторного обладнання, проведення дегустацій, вивчення фізико-хімічних показників, дизайну);

- безоплатної передачі для знищення підакцизних товарів (продукції), конфіскованих за рішенням суду та таких, що перейшли у власність держави внаслідок відмови власника, якщо вони не підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;



3) звільнення експортних операцій, продаж підакцизних товарів, що прирівнюється до експорту та розміщення підакцизних товарів (продукції) у економічних митних режимах. Отже, до таких звільнень відносять операції з підакцизними товарами (продукцією), які:

- експортуються платником акцизного податку за межі митної території України;
- ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів (продукції), у яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни імпортера, для їх повернення експортеру. Такі підакцизні товари (продукція) ввозяться їх експортером без подальшої реалізації на митній території України;
- ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, якщо при цьому згідно із законодавством України не справляється ПДВ у зв'язку з розміщенням товарів (продукції) у митних режимах: реімпорту, транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або руйнування, відмови на користь держави. Такі операції можуть бути віднесені до об'єкту оподаткування у разі недотримання вимог зазначених митних режимів.
- реалізації безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі;

4) звільнення соціального характеру, які спрямовані на стимулювання певних галузей виробництва та надання додаткових можливостей споживачам та виробникам підакцизної продукції. До таких операцій з підакцизними товарами належать:

- реалізація легкових автомобілів для інвалідів, у тому числі дітей-інвалідів, оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога та для потреб центральних органів виконавчої влади, що реалізують державну політику у сферах цивільного захисту, рятувальної справи, пожежної

і техногенної безпеки), оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;

- реалізація або передача в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції) (окрім нафтопродуктів);

- ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції) (окрім нафтопродуктів), що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції), за умови подальшого виготовлення з такої сировини готової продукції на митній території України, з якої сплачується акцизний податок, або реалізації такої продукції (підакцизних товарів) на експорт, та пред'явлення контролюючому органу ліцензії на право виробництва;

- ввезення на митну територію України тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводами, які здійснюють реалізацію ферментованої тютюнової сировини виробникам тютюнових виробів або на експорт, та реалізація ферментованої тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводами виробникам тютюнових виробів;

- реалізації електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та з відновлюваних джерел енергії;

- реалізації скрапленого газу на спеціалізованих аукціонах для потреб населення у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Оскільки надходження від сплати акцизного податку залежать від виданих ліцензій та кількості діючих ліцензій, проаналізуємо надходження коштів до бюджету від плати за ліцензії з роздрібною торгівлю підакцизними товарами у 2017-2020 рр. за даними ДПС у Рівненській області.

У 2018 році відбувся деякий ріст надходжень плати за ліцензії з роздрібною торгівлю підакцизними товарами, пов'язаний з активізацією підприємницької діяльності у цій сфері та посиленням контролю за ринком підакцизних товарів.

Впродовж 2018-2020 рр. такі надходження були майже однакові і склали більше 16 млн.грн. У 2017 році – трохи менше 16 млн.

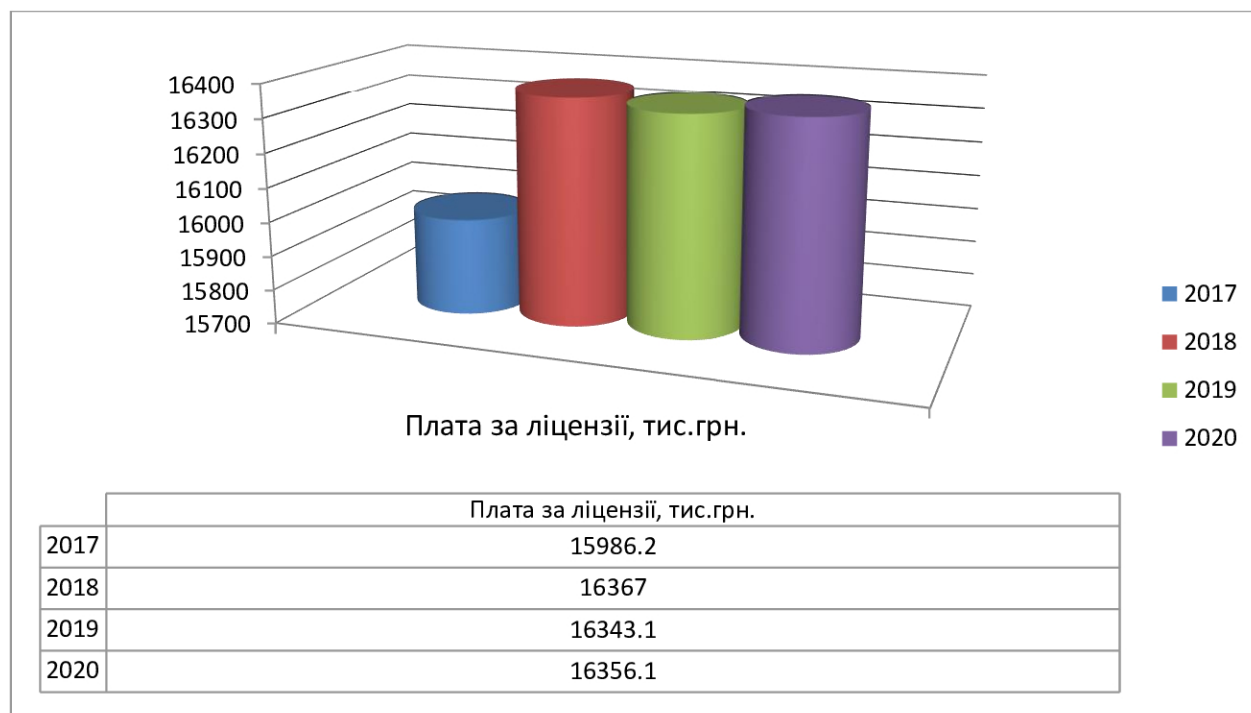


Рис. 2.9. Плата за ліцензії з роздрібною торгівлю підакцизними товарами, тис.грн.\*

\*Складено за даними ДПС у Рівненській області

На платежі від видачі ліцензій з роздрібною торгівлю впливає ряд факторів, пов'язаних з об'єктивними і суб'єктивними причинами, а саме: розширення ринку підакцизних товарів, зростання вартості плати за ліцензії з роздрібною торгівлю підакцизними товарами, розширення бази оподаткування, а саме розширення переліку підакцизних товарів, ставок акцизного податку і контролю за своєчасністю сплати.

### Висновки до другого розділу

В розрізі своєї діяльності органи Головного управління ДПС у Рівненській області, його структурні підрозділи надають ряд адміністративних послуг щодо акцизного оподаткування:

9. Видача картки платника податків та внесення до паспорта громадянина України даних про реєстраційний номер облікової картки платника податків з Державного реєстру фізичних осіб-платників податків.
10. Видача довідки про внесення місця зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів до Єдиного державного реєстру місць зберігання (для місць зберігання роздрібних партій алкогольних напоїв або тютюнових виробів).
11. Видача ліцензії на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями.
12. Видача дубліката ліцензії на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями.
13. Видача ліцензії на право роздрібної торгівлі сидром та перрі (без додання спирту).
14. Видача дубліката ліцензії на право роздрібної торгівлі сидром та перрі (без додання спирту).
15. Видача ліцензії на право роздрібної торгівлі тютюновими виробами.
16. Видача дубліката ліцензії на право роздрібної торгівлі тютюновими виробами.

На зміни динаміки надходження коштів від акцизного податку з роздрібної торгівлі підакцизними товарами впливає ряд факторів, які здійснюють як позитивний, так і негативний ефект:

6. Зміни у кількості діючих і виданих ліцензій,
7. Наявність податкових пільг в системі акцизного оподаткування,
8. Підсилення чи послаблення контролю за реалізацією підакцизних товарів,
9. Зміни у обсягах надходжень сум сплаченого акцизного податку від імпортованих підакцизних товарах,
10. Можливості ухилення від сплати акцизного податку та тінізація операцій з реалізації підакцизних товарів, тощо.

## РОЗДІЛ III

### ОБГРУНТУВАННЯ НАПРЯМІВ ОПТИМІЗАЦІЇ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

#### 3.1. Фіскальний та регулюючий аспекти акцизного оподаткування в Україні

Станом на сьогодні, акцизний податок можна вважати одним із найбільш ризикових податків в аспекті його впливу на формування дохідної частини бюджету. Це викликано, насамперед, особливостями продукції, яка становить об'єкт оподаткування, векторними змінами законодавства, досить високими ставками на групи товарів, що постійно споживаються, а також досить низьким рівнем здійснення обліку платників та об'єктів оподаткування, і як наслідок неефективного державного контролю за обігом підакцизних товарів.

Визначивши в ст. 212 ПК України платників акцизного податку, законодавець не врахував специфіки окремих груп підакцизних товарів. Візьмемо наприклад, алкогольні напої. На даний час, недостатній контроль за обігом алкогольних напоїв послаблює регулюючу функцію акцизного податку. Основний недолік цього контролю проявляється в тому, що він концентрується на рівні виробництва, а не споживання. Так, в країнах ЄС податковим агентом зі сплати акцизного податку з реалізації алкогольних напоїв виступає особа, яка реалізує товар кінцевому споживачеві, а в Україні – підприємство-виробник. У багатьох європейських країнах існує державна монополія на розподіл алкогольних напоїв. У таких державах, як Туреччина, Норвегія, Сербія державна монополія розповсюджується одночасно і на виробництво, і на розповсюдження алкогольних виробів [30].

У свою чергу стаття 213 ПК України визначає перелік товарів та операцій, що становлять об'єкт оподаткування акцизним податком, який з 2011 року був значно розширений. При цьому був застосований цивілістичний підхід, так як до об'єкту оподаткування додалися операції з реалізації підакцизних товарів, що визнанні 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. Таке розширення є цілком виправданим, так як операції пов'язані з оподаткуванням залишаються однаковими, змінюється лише власник об'єкту оподаткування [30.52].

Перелік операцій, які звільняються від оподаткування акцизним податком, встановлені пунктом 213.3 статті 213 ПК України. Ці операції, як правило, носять соціальний характер, або ж вони здійснюються в спеціальних митних режимах. Цікавим в даному аспекті залишається лише пункт 213.3.6., в якому від оподаткування звільняються операції із ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції), що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції, у тому числі сировини), за умови подальшого виготовлення з такої сировини інших підакцизних товарів (продукції, у тому числі сировини), які реалізуються на митній території України або на експорт та пред'явлення контролюючому органу ліцензії на право виробництва алкогольних напоїв або тютюнових виробів. Виникає питання, яким чином держава здійснює контроль за процесом виробництва підакцизних товарів, тобто веде облік виробленої підакцизної продукції, та як відбувається розмежування між продукцією виробленою із власної сировини та сировини ввезеної [52]. Тобто, така ситуація фактично дає змогу для ухилення від оподаткування або штучного заниження податкового зобов'язання.

Разом з тим, застосування податкових пільг у вигляді звільнення від оподаткування стосується здебільшого операцій із імпорту підакцизних товарів, або сировини з якої вони виробляються. В цій ситуації виникає питання, чому держава, навпаки не вводить акциз на дані операції, з метою стимулювання вітчизняного виробництва, і досягнення фіскальної ефективності за рахунок прямих платежів, наприклад, податку на прибуток підприємств.

Позитивним моментом, який слід виокремити із сукупності операцій, що не оподатковуються акцизним податком, є реалізація електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з

відновлюваних джерел енергії. З одного боку держава втрачає відповідні надходження, а з іншого - вводить дієві пільги у вигляді звільнення від оподаткування певних видів діяльності, що використовують екологічно чисті види палива або альтернативні види енергії. Тобто, навіть в цьому податковому платежі, об'єктом якого здебільшого виступають шкідливі товари, проводиться певна екологізація.

Відповідно до ст. 214 ПК України у разі обчислення податку із застосуванням адвалорних ставок базою оподаткування є вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку. Незрозумілим залишається той момент, що держава надає повноваження із встановлення максимальних роздрібних цін виробникам-монополістам. З одного боку, це результат ринкової економіки і наслідок монополістичної конкуренції, але разом з тим, при зловживанні цим правом така конкуренція може перерости в недобросовісну. І хоча максимальні роздрібні ціни подаються на затвердження до контролюючого органу, цей процес носить суто декларативний характер. Разом з тим багато суб'єктів роздрібної торгівлі підакцизними товарами торгують за цінами значно вищими за МРЦ [30].

Наступною проблемою акцизного оподаткування в Україні є досить високі ставки податку. Вони змушують підприємців вести тіньові операції. При цьому до деяких груп товарів( тютюнові вироби) застосовуються одночасно і адвалорні, і специфічні ставки. Обов'язок обчислення податкового зобов'язання покладений на платника податку. А з урахуванням положень ПК України, це досить складний процес, що потребує спеціальних знань. Разом з тим, законодавець вводить поняття мінімального акцизного податкового зобов'язання, що автоматично дозволяє платнику ухилятися від правильного обчислення податкового зобов'язання. Якщо такий крок введений з метою досягнення фіскальної достатності, то він не є виправданим. Такі тенденції призводять до того, що тіньовий ринок підакцизних товарів станом на

сьогодення становить від 30 до 60 %, тоді як в розвинених державах він тримається на рівні 10%. З метою подолання зазначеної проблеми та досягнення запланованих показників, законодавець почав використовувати практику з перенесення податкового тиску на споживача. Так, кожного півріччя підвищується акцизна ставка, і кінцеві споживачі змушені платити додатково 2-3 % акцизу при роздрібній купівлі всіх підакцизних товарів – алкогольних і тютюнових виробів, пива і нафтопродуктів. Хоча, фахівці відзначають, що позитивного сумарного ефекту від цього нема [52].

Ще однією негативною рисою акцизних ставок є їхня значна диференціація в межах однієї групи підакцизних товарів. Так, до звичайних вин застосовується ставка від 0,01 до 3,58 за 1 літр (згідно з Директивою Ради 92/83/ЄЕС мають оподатковуватися за однаковою ставкою). Це дозволяє виробникам названої продукції нести мінімальне податкове навантаження, і реалізовувати підакцизні товари низької якості [2,52].

Останнім питанням, яке ми виділимо в нашому дослідженні є мінімізація тіньового сегменту ринку підакцизних товарів, шляхом впровадження інноваційних інструментів контролю за їх виробництвом та обігом. Так, в червні 2017 року КМУ було схвалено пропонований Мінфіном законопроект щодо запровадження автоматизованої системи контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Проте, представниками українського бізнесу даний законопроект не був підтриманий. Та і на думку фахівців можливість збільшення доходів бюджету завдяки запропонованій системі сумнівна. Акцизний податок з алкогольних напоїв і тютюнових виробів сплачується їх виробниками авансом при придбанні акцизних марок на відповідну продукцію, тобто, задовго до моменту, коли товар потрапляє під контроль системи. При цьому, контролюючі органи вже зараз мають достатній арсенал засобів і механізмів контролю за повнотою нарахування та сплати відповідного податку. Слід погодитися з думкою О.О. Лищенко, що доцільніше б було створити систему наскрізного моніторингу за виробництвом та обігом підакцизних товарів, шляхом покладання обов'язку на виробника маркувати готову



продукцію та вносити її в Єдиний реєстр акцизних накладних [51.52].

### 3.2. Відповідальність платників акцизного податку

Податковим кодексом України передбачено маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів марками акцизного податку - спеціальними знаками, якими маркуються алкогольні напої та тютюнові вироби. Наявність марок на цих товарах підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення та реалізації на території України цих виробів[30].

Виготовлення, зберігання та продаж марок акцизного податку здійснюється відповідно до окремого Положення, яке затверджується Кабінетом Міністрів України.

Маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів здійснюється у спосіб, який забезпечує розрив таких марок при відкупорюванні (розкриванні) товару.

Марки акцизного податку для вироблених в Україні алкогольних напоїв і тютюнових виробів відрізняються від марок для ввезених на митну територію України алкогольних напоїв і тютюнових виробів дизайном та кольором. Для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів вітчизняного походження використовуються акцизні марки зеленого кольору, імпортного походження - фіолетового кольору.

Маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів здійснюється марками акцизного податку, зразки яких затверджуються Кабінетом Міністрів України.

Маркуванню підлягають усі алкогольні напої з вмістом спирту етилового понад 8,5 відсотка об'ємних одиниць. Маркування вироблених в Україні алкогольних напоїв із вмістом спирту етилового до 8,5 відсотка об'ємних одиниць не здійснюється[30].

Обов'язковими реквізитами марки акцизного податку для маркування алкогольних напоїв визначені наступні: номер марки, місяць та рік її випуску

(два двозначні числа як рік і місяць, розділених скісними лініями), сума сплаченого податку. Позначення суми здійснюється з точністю до тисячного знака. Сума податку обраховується виходячи з діючих ставок акцизного податку, міцності продукції та місткості тари. Згідно Положення на марках акцизного податку також здійснюється напис, що складається з початкових літер слів «алкоголь імпортний» («алкоголь вітчизняний») – «АІ» («АВ»).

Для уточнення порядку здійснення контролю за маркуванням алкогольних напоїв та тютюнових виробів законодавством встановлено виключний перелік підстав для віднесення таких товарів (продукції) до немаркованих (Додаток Б5).

При цьому, Податковим кодексом України визначено алкогольні напої та тютюнові вироби, які не підлягають маркуванню (Додаток Б6).

Ввезення на митну територію України, зберігання, транспортування, прийняття на комісію з метою продажу та продаж на митній території України не маркованих в установленому порядку алкогольних напоїв та тютюнових виробів забороняються.

Продаж марок акцизного податку вітчизняним виробникам алкогольних напоїв і тютюнових виробів провадиться на підставі наступних документів[29]:

- довідок про сплату суми податку, яка розрахована за ставками на готову продукцію (для алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований);
- заявки-розрахунку кількості марок акцизного податку;
- звіту про використання марок, придбаних у попередньому місяці, за затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, формою у двох примірниках, один з яких залишається у продавця марок, другий (з відміткою продавця) - у виробника;
- платіжного документа на перерахування плати за марки з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення.

Кількість марок акцизного податку, яку можуть отримати виробники алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, визначається відповідно до сплаченої суми податку. Виробники тютюнових виробів та алкогольних напоїв, для виробництва яких не використовується спирт етиловий неденатурований, визначають потребу в марках акцизного податку з урахуванням планових щомісячних обсягів реалізації продукції.

Суб'єкти господарювання - юридичні та фізичні особи, які уклали з іноземними виробниками контракт (договір) про постачання в Україну алкогольних напоїв і тютюнових виробів, мають право ввозити на митну територію України імпортовані алкогольні напої і тютюнові вироби, за наступних умов (Додаток Б8).

Отримання акцизних марок для маркування імпорту алкогольних напоїв та тютюнових виробів здійснюється на підставі заявки-розрахунку у трьох примірниках за встановленою продавцем марок формою, платіжних документів, що підтверджують внесення плати за марки та сплати акцизного податку до відповідного бюджету. Один примірник заявки-розрахунку залишається у продавця марок акцизного податку, тобто органу державної фіскальної служби, другий - з відміткою продавця марок про сплату податку повертається імпортеру для передачі митному органу, третій - з відміткою продавця марок залишається у покупця (імпортера).

Придбані марки акцизного податку передаються покупцями марок (імпортерами) іноземним виробникам для маркування імпортованих алкогольних напоїв і тютюнових виробів у процесі їх виробництва.

Контроль за наявністю марок акцизного податку на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання та продажу здійснюють органи державної фіскальної служби.

У разі виявлення фактів ввезення на митну територію України, зберігання, транспортування та продажу на митній території України

алкогольних напоїв і тютюнових виробів без наявності марок акцизного податку встановленого зразка, контролюючі органи вилучають такі товари з вільного обігу та подають відповідні матеріали до суду для винесення постанови про їх вилучення в дохід держави (конфіскацію). Вилучені в дохід держави (конфісковані) спирт етиловий та алкогольні напої підлягають знищенню або промисловій переробці. Вилучені в дохід держави (конфісковані) тютюнові вироби підлягають знищенню [29].

За порушення порядку маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, несплату або несвоєчасну сплату акцизного податку, порядку виробництва та імпорту такої продукції, виробники, імпортери, оптові та роздрібні продавці алкогольних напоїв та тютюнових виробів притягуються до відповідальності відповідно до положень Податкового кодексу України, Кримінального кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення та Закону від 19.12.1995 №481-95/ВР «Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів»[29].

Таблиця 3.1.

Результати контрольно - перевіркової роботи Рівненської ДПС платників акцизного податку за 2017-2020 рр.\*

	Показники	Роки				Відхилення 2020/2017	
		2017	2018	2019	2020	+	%
11.	Проведені фактичні перевірки	130	133	214	97	-33	-25,38
12.	Нараховані штрафні санкції, тис.грн.	2859,5	1906,4	6669	12368,4	9508,9	332,54

\*Складено за даними ДПС у Рівненській області

Вище зазначеним законодавством передбачено, що у разі встановлення факту зберігання, транспортування і реалізації фальсифікованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів, алкогольних напоїв та тютюнових виробів без марок акцизного податку встановленого зразка або з підробленими марками акцизного податку до такого порушника застосовуються фінансові санкції у

вигляді штрафу з розрахунку 100 відсотків вартості товару, але не менше 1700 гривень.

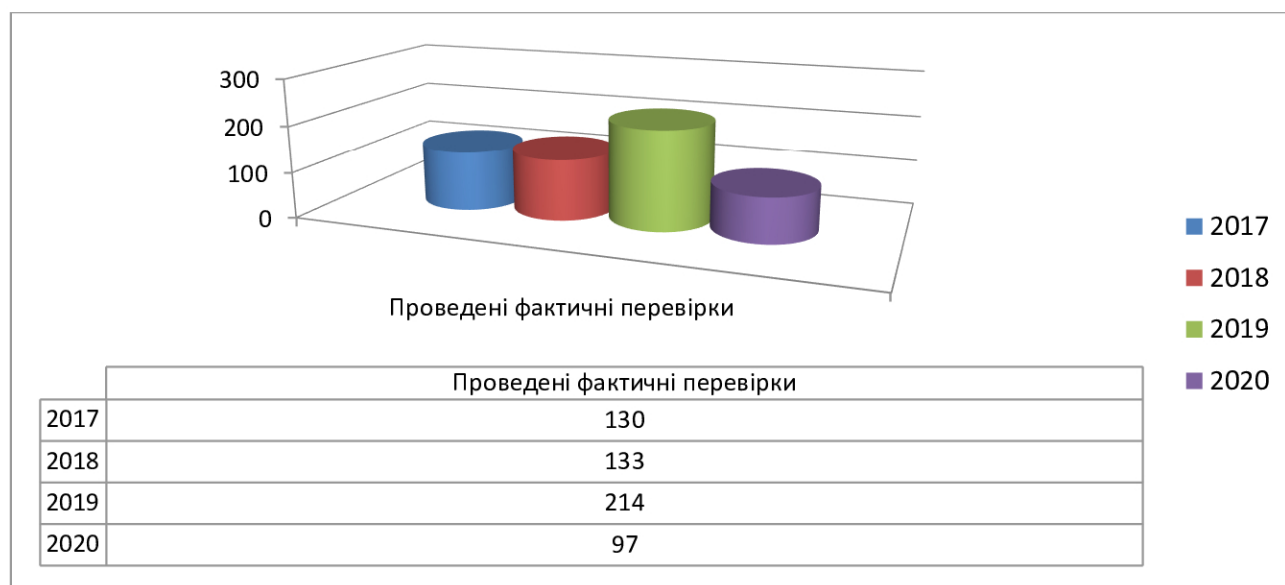


Рис. 3.1. Динаміка кількості проведених фактичних перевірок платників акцизного податку органами ДПС у Рівненській області у 2017-2020 рр.\*

\*Складено за даними ДПС у Рівненській області

Контрольно – перевірочна робота органів ДПС спрямована на виявлення і запобігання податкових порушень.

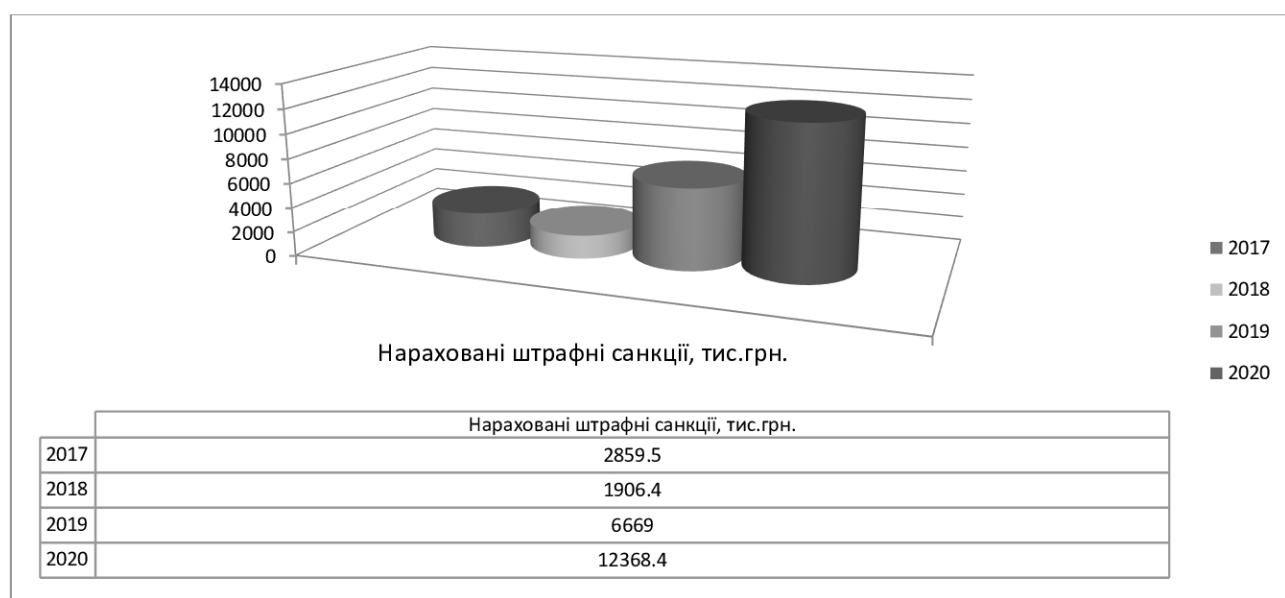


Рис. 3.2. Динаміка нарахованих штрафних санкцій за результатами перевірок платників акцизного податку органами ДПС у Рівненській області у 2017-2020 рр.\*

\*Складено за даними ДПС у Рівненській області

Проведені фактичні перевірки платників акцизного податку органами ДПС у Рівненській області у 2017-2020 рр. свідчать про деяке зниження їх кількості у 2020 р. у порівнянні з попередніми роками.

Це пояснюється впливом впровадження заходів під час пандемії, щ скоротило число перевірок, а також деякими структурно-організаційними змінами в системі органів податкової служби, пов'язаними з реорганізацією і укрупненням.

За результатами проведених перевірок суми нарахованих штрафних санкцій мають стійку тенденцію до зростання у 2018-2020 рр.: з 1906,4 тис.грн. до 12368,4 тис.грн., що складає темп приросту більше 300%.

Це є ознакою впливу кількох факторів:

- зростання загального обсягу продажу підакцизних товарів,
- зростання ризиків підприємницької діяльності серед платників акцизного податку і зниженням їх відповідальності за порушення податкового законодавства,
- активізацією контрольно – перевіркової роботи органами ДПС та підвищення її ефективності через покращення кваліфікації перевіряючих, їх мотивації та володіння сучасними інструментами і методами перевірок,
- контролюючі органи удосконалюють засоби і механізми контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати активного податку,
- посиленням відповідальності (збільшення штрафних санкцій та видів порушень) за податкові порушення і зростанням кількості їх виявлення, тощо.

### 3.3. Гармонізація специфічного акцизного оподаткування України до вимог ЄС

Під оптимізацією акцизного оподаткування відомий вчений В.І. Коротун розуміє таке співвідношення між витратами на адміністрування акцизного оподаткування та його фіскальним значенням для доходів бюджетів всіх рівнів, за якого відбувається забезпечення сталого економічного розвитку держави

[14].

Система акцизного оподаткування у провідних країнах світу формується з огляду на необхідність дотримання балансу інтересів виробників та споживачів, суспільної необхідності підтримки галузей та регіонів, зайнятості населення, інших пріоритетів соціально-економічної політики. Також враховуються питання здоров'я населення, суспільного порядку, необхідності обмеження соціальних наслідків зловживання алкоголем [2,14]. Як свідчить аналіз різних підходів, що є в світовій практиці, немає єдиної думки щодо визначального напрямку реалізації акцизної політики.

Кожна країна по-своєму встановлює баланс, зважаючи на реалії часу, вплив тих чи інших політичних течій, трансформацію суспільної свідомості та системи цінностей. Разом із тим загальні підходи, якими користуються країни Європейського Союзу, можуть бути прийнятими за основу у процесі розроблення акцизної політики в Україні [2,14].

Як відомо, положення податкової системи ЄС визначають мінімальні рівні акцизного податку, але всі держави-члени можуть на основі власної фіскальної політики вільно встановлювати та застосовувати більш високі ставки акцизного податку.

Для таких країн, як Польща, які не прийняли загальну валюту, це породжує зобов'язання переглядати оподаткування акцизних товарів щорічно та за необхідністю пристосовувати податкові ставки до національної валюти відповідно до зміни курсу євро. До прикладу, ставки акцизного податку виражаються в злотих на одиницю цього продукту (паливо, алкоголь, електроенергія), у відсотках від максимальної роздрібною ціни (тютюнові вироби) та у відсотках від ціни на продукцію (парфуми). Як приклад, акцизний податок на вино становить 158,00 злотих за 1 гектолітр [9].

Ймовірно, Міністерство фінансів Польщі запропонує акцизне оподаткування висушеного тютюну, звісно, якщо буде виявлено незаконну плантацію. Водночас акцизним податком обкладається лише продаж сушеного тютюну та його придбання в межах громади. Крім того, планується посилити

контроль за вживанням денатурованого спирту, який залишається неоподатковуваним за умови, що він використовується виключно для промислових цілей, а не для споживання.

Важливо додати, що нині Державна податкова служба України (ДПСУ) працює над впровадженням електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків», який дозволить платнику працювати з органами ДПСУ в режимі on-line. А це означає, що платник податків матиме змогу підготувати, заповнити і надіслати податкову звітність в електронному вигляді, одержувати повідомлення і нагадування з питань оподаткування, індивідуальний податковий календар, інформацію про заборгованість зі сплати податків. Крім того, Е-готовність ДПСУ має також низку інших прогнозованих переваг, як приклад – зменшення корупції, збільшення доходів бюджету та підвищення рівня добровільності сплати податків платниками[14].

Зокрема, одним з електронних сервісів контролю за обігом підакцизних товарів, введених ДПСУ для платників податків, є електронний акциз (Е-акциз). Цей сервіс дасть змогу органам ДПСУ якісніше моніторити підакцизні товари, зокрема спирт, алкогольні та тютюнові вироби. Також цей сервіс покликаний унеможливити тіньовий оборот підакцизних товарів та створити справедливі конкурентні умови для всіх учасників ринку.

Загалом введення Е-акцизу, на нашу думку, є фундаментальним кроком на шляху до електронізації податкових послуг в Україні.

Також треба наголосити, що в Україні впродовж 21–27 жовтня 2019 року у Верховній Раді було зареєстровано шість законопроектів, спрямованих на внесення суттєвих змін до ПКУ. Серед них є і проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування готових сполучних нікотиновмісних рідин, що використовуються в електронних сигаретах [10].

Законопроект було розроблено з метою встановлення ставок акцизного податку на рідини, що використовуються в електронних сигаретах, та підготовлено на основі досвіду європейських країн, які вже запровадили аналогічний податок, зокрема не лише Польща, про яку ми згадували вище, але



й Італія, Фінляндія, Естонія, Кіпр, Латвія, Литва, Румунія, Португалія, Греція. Зважаючи на те, що електронні сигарети все ще є відносно новим споживчим товаром, податкова ємність залишається невизначеною та потребує перевірки на практиці шляхом встановлення податкового рівня, який є нижчим порівняно із сигаретами[2].

Саме такий підхід було використано у більшості країн ЄС, які запровадили оподаткування рідин, що використовуються у електронних сигаретах. Під час розрахунків ставок акцизного податку, що пропонується встановити законопроектом, за основу було взято ставки, які нині діють у Польщі, а саме – 0,5 польських злотих за 1 мілілітр рідини, що еквівалентно 3,55 грн.

Водночас ставки акцизного податку (мінімальне акцизне зобов'язання) на сигарети, що діє у Польщі, нині відрізняються від ставок, встановлених в Україні на 2019 рік, у 3,2 разу (ставка мінімального акцизного зобов'язання у Польщі нині становить 98,02 євро за тисячу штук, тоді як в Україні за курсом НБУ ставка акцизного податку (мінімальне акцизне зобов'язання) на 2019 рік становить близько 30,23 євро) [60].

Варто додати, що у деяких європейських країнах акцизний податок на тютюнові вироби досягає 75% від кінцевої ціни.

З огляду на зобов'язання України за Угодою про асоціацію між Україною та ЄС щодо поступового наближення ставок акцизного податку до рівня ставок, що діє в Європейському Союзі, нині пропонується застосувати наявне співвідношення між ставками акцизного податку на сигарети та застосувати його для визначення ставок акцизного податку на рідини, що використовуються в електронних сигаретах.

Прийняття Законопроекту [11] дозволить імплементувати європейський досвід акцизного оподаткування нікотиновмісних рідин, що використовуються в електронних сигаретах, сприятиме додатковим надходженням до державного бюджету України та створить передумови для поліпшення соціально-економічного стану країни на довгострокову перспективу.

Проблемним для адміністрування є застосування в Україні акцизного податку з роздрібного продажу підакцизних товарів, який впроваджено з 1 січня 2015 р., відповідно до Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» і який за своєю сутністю не є акцизом, оскільки його законодавче регламентування суперечить ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС[6].

Іншими податковими колізіями є: по-перше, відповідно до норм ПКУ цей акцизний податок не належить до складу місцевих податків; по-друге, базою оподаткування є вартість (із ПДВ) реалізованих через роздрібну торговельну мережу підакцизних товарів. Тобто базою оподаткування є сума собівартості, включаючи специфічні та адвалорні компоненти акцизного податку та ПДВ. На все це нараховується ще й роздрібний акцизний податок.

Ставки акцизного податку з роздрібного продажу підакцизних товарів (пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, у тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших об'єктах громадського харчування) встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради у відсотках від вартості (з ПДВ), у розмірі 5% (пп. 215.3.10 п. 215.3 ст. 215 ПКУ) [30].

Таким чином, акцизний податок з роздрібного продажу – це фактично подвійне, а то й потрійне оподаткування, що суперечить основним принципам оподаткування. Більшість платників цього податку – це суб'єкти малого підприємництва, що перебувають на спрощеній системі оподаткування. Таких в Україні налічується близько 100 тис., а отже, проконтролювати таку кількість підприємців на предмет використання касових апаратів під час здійснення кожної операції є малоймовірним. Як наслідок, продаж підакцизної продукції кінцевим споживачам здійснюється без сплати акцизного податку з роздрібного продажу, а це колосальні суми, які не потрапляють до місцевих бюджетів, а перебувають у «тіньовому» секторі[14].

Тому, логічним є скасування акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, оскільки зазначений податок може бути сплачений на етапі розмитнення або виробництва, а вже потім розподілений у місцеві бюджети. Іншим варіантом є скасування цього податку із компенсацією відповідних втрат надходжень місцевих бюджетів за рахунок податку на доходи фізичних осіб або майнових податків.

Справляння цього виду акцизу з роздрібного продажу не застосовується в жодній країні. Такий механізм також не передбачено і директивами ЄС, зобов'язання щодо імплементації яких взяла на себе Україна у межах Угоди про Асоціацію[14].

Напрями гармонізації податкового законодавства України, що дадуть змогу врегулювати функціонування акцизного податку, зокрема [2]:

- удосконалення переліку підакцизних товарів через введення до його складу товарів, які за своєю сутністю є підакцизними із запровадженням відповідного контролю за їх виробництвом та обігом; запровадження поетапного підвищення розміру ставок податку, в тому числі і через удосконалення механізму індексації ставок, встановлених у національній валюті;
- проведення диференціації ставок податку в межах товарних груп; удосконалення митного законодавства та митного контролю;
- впровадження європейської системи контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, яка має передбачати застосування електронного контролю за просуванням підакцизних товарів по всьому ланцюгу – від виробника до кінцевого споживача;
- удосконалення системи надання пільг зі сплати акцизного податку через проведення оцінки доцільності та ефективності їх існування, скорочення кількості, в тому числі і через переведення виробників та оптових операторів ринку підакцизної продукції виключно на загальну систему оподаткування, через оптимізацію системи сертифікації підакцизної продукції, сприяння зростанню рівня виробництва вітчизняних алкогольних напоїв і тютюнових

виробів тощо.

Впровадження зазначених вище заходів у сфері акцизного оподаткування дасть змогу наблизитися до моделі, яка б забезпечила поєднання фіскальної ефективності з одночасним забезпеченням належного регулюючого впливу на соціально-економічні явища та процеси. Причому ключовими вимогами до формування і реалізації політики акцизного оподаткування мають бути такі, як компромісність, комплементарність податкових змін, відмова від радикальних податкових ініціатив, стабільність та гнучкість[14].

### Висновки до третього розділу

Удосконалення контрольно-перевірочної роботи контролюючими органами залежить від кількох факторів:

- зростання загального обсягу продажу підакцизних товарів,
- зростання ризиків підприємницької діяльності серед платників акцизного податку і зниженням їх відповідальності за порушення податкового законодавства,
- активізацією контрольно – перевіркою роботи органами ДПС та підвищення її ефективності через покращення кваліфікації перевіряючих, їх мотивації та володіння сучасними інструментами і методами перевірок,
- контролюючі органи удосконалюють засоби і механізми контролю за повнотою нарахування та своєчасністю сплати активного податку,
- посиленням відповідальності (збільшення штрафних санкцій та видів порушень) за податкові порушення і зростанням кількості їх виявлення, тощо.

Під оптимізацією акцизного оподаткування розуміємо таке співвідношення між витратами на адміністрування акцизного оподаткування та його фіскальним значенням для доходів бюджетів всіх рівнів, за якого відбувається забезпечення сталого економічного розвитку держави.

Система акцизного оподаткування у провідних країнах світу формується з огляду на необхідність дотримання балансу інтересів виробників та споживачів,

суспільної необхідності підтримки галузей та регіонів, зайнятості населення, інших пріоритетів соціально-економічної політики.

Напрями гармонізації податкового законодавства України, що дадуть змогу врегулювати функціонування акцизного податку, зокрема:

- удосконалення переліку підакцизних товарів через введення до його складу товарів, які за своєю сутністю є підакцизними із запровадженням відповідного контролю за їх виробництвом та обігом; запровадження поетапного підвищення розміру ставок податку, в тому числі і через удосконалення механізму індексації ставок, встановлених у національній валюті;
- проведення диференціації ставок податку в межах товарних груп; удосконалення митного законодавства та митного контролю;
- впровадження європейської системи контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, яка має передбачати застосування електронного контролю за просуванням підакцизних товарів по всьому ланцюгу – від виробника до кінцевого споживача;
- удосконалення системи надання пільг зі сплати акцизного податку через проведення оцінки доцільності та ефективності їх існування, скорочення кількості, в тому числі і через переведення виробників та оптових операторів ринку підакцизної продукції виключно на загальну систему оподаткування, через оптимізацію системи сертифікації підакцизної продукції, сприяння зростанню рівня виробництва вітчизняних алкогольних напоїв і тютюнових виробів тощо.

## ВИСНОВКИ

Курс на євроінтеграцію вимагає здійснення певних кроків з удосконалення вітчизняного законодавства, що безпосередньо стосується акцизного та екологічного оподаткування. Аналіз законодавства ЄС з позиції можливості імплементації окремих його норм до національного законодавства набуває актуальності і через необхідність формування в Україні прийнятних параметрів розвитку ринку підакцизних товарів, виходячи зі стратегічних пріоритетів державного регулювання цього ринку, що стосується як обмеження споживання шкідливих для здоров'я населення підакцизних товарів, використання стимулів для якісного поліпшення структури ринку підакцизних товарів, так і реалізації окремих заходів «зеленої податкової реформи» та зростання фіскальної та регулюючої ролі «енергетичних» акцизів.

Усе вище зазначене дозволяє стверджувати, що наукове обґрунтування напрямів формування та реалізації акцизної політики є **актуальним**, а реалізація таких заходів дозволить досягти задекларованих цілей економічного розвитку України.

На основі проведеного аналізу сучасного стану акцизного оподаткування у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками виокремлено основні світові тенденції у сфері формування та реалізації державної акцизної політики. В окремих підрозділах основна увага була сконцентрована на секторальних особливостях акцизного оподаткування, що дозволило з використанням відповідного інструментарію виокремити особливості реалізації його фіскального та регулюючого потенціалу залежно від сегмента ринку підакцизних товарів. Зважаючи на геополітичний вибір вектора розвитку України, найбільша увага була сконцентрована на оцінці практики використання акцизного оподаткування у країнах ЄС. Однак, враховуючи наявність спільних кордонів та можливість збільшення рівня контрабанди, поза увагою не була залишена й акцизна політика, що реалізується у країнах Митного союзу.

Підтверджуючи тезу про те, що ефективність реалізації акцизної політики прямо залежить від застосовуваного механізму державного регулювання ринку підакцизних товарів, було виокремлено найбільш дієві інструменти контролю за обігом товарів підакцизної групи.

Ретроспекція наявного досвіду використання акцизного податку, оцінка сучасних параметрів розвитку ринку підакцизних товарів, що були сформовані, зокрема, і внаслідок прийняття Податкового кодексу, дозволили визначити основні проблеми в реалізації фіскального та регулюючого потенціалу акцизного оподаткування в Україні, а також зосередити увагу на вразливих місцях механізму адміністрування акцизного податку; контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

Обґрунтуванню необхідності реалізації стратегічних та тактичних трансформацій у сфері державної акцизної політики. Так, зважаючи на наявні якісні та кількісні параметри розвитку вітчизняного ринку підакцизних товарів, показники ефективності реалізації окремих процедур державного регулювання виробництва та обігу товарів підакцизної групи, стратегічним завданням формування та реалізації акцизної політики в Україні визначено формування фіскально-регулюючої моделі акцизного оподаткування, де основною метою є компромісна реалізація фіскальної, регулюючої та соціальної функції акцизного податку.

Відповідно на основі визначених стратегічних орієнтирів трансформації державної акцизної політики виокремлено перспективні напрями підвищення фіскальної ефективності специфічного акцизного оподаткування на середньо- та довгострокову перспективу, а також обґрунтовано напрями оптимізації використання регулюючого потенціалу акцизного податку.

Крім того, окрему увагу було зосереджено на необхідності впровадження цілого ряду новацій, які у сукупності дозволять підвищити ефективність використання акцизного податку в досягненні екологічних цілей.

Визначено, що саме екологізація акцизного оподаткування залишається одним з найбільш актуальних питань у сфері використання акцизного

оподаткування в заходах податкового регулювання. Оптимізація реалізації контрольної функції держави на ринку підакцизних товарів залишається одним з найбільш проблемних аспектів у комплексі заходів акцизної політики. Вказана ситуація пов'язана як з наявністю значної частки тіньового ринку товарів підакцизної групи, так і необхідністю підвищення ефективності реалізації заходів регулювання його якісних та кількісних показників розвитку.

Зважаючи на зазначене, роботу присвячено питанням підвищення ефективності реалізації державного контролюючого впливу на ринку підакцизних товарів, оцінки рівня тінізації цього ринку, а також визначення перспектив імплементації у вітчизняну практику нових інноваційних інструментів контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів на всьому ланцюгу їхнього руху від виробника (імпортера) до кінцевого споживача.

В цілому приведені вище показники дозволяють стверджувати, що підвищення рівня специфічного акцизного оподаткування є ефективним інструментом як наповнення бюджету, так і зниження рівня споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Проте в умовах необхідності реалізації структурних перетворень в національній економіці та поглиблення співпраці з ЄС існує нагальна необхідність удосконалення державної політики у галузі регулювання акцизного оподаткування.

Напрямами діяльності та механізмами реалізації акцизної політики щодо попередження шкідливих наслідків зловживання алкогольними напоями та тютюновими виробами можуть бути наступні:

- зростання ставок оподаткування тютюнових виробів до 70% їх роздрібної ціни шляхом підвищення акцизного податку з метою досягнення рівня оподаткування, рекомендованого ЄС;
- підвищення специфічної складової акцизного податку на тютюнові вироби з огляду на отримання максимальних регулюючих ефектів щодо охорони здоров'я;



- створення прогресивної системи оподаткування алкогольних напоїв із врахуванням їх міцності;
- вирівнювання доступності різних видів алкогольних напоїв (зокрема, натурального вина, пива, сидру, які виготовляють без додавання спирту) з урахуванням доходів населення;
- заборона прямого або побічного стимулювання продажу алкогольних напоїв за цінами, меншими за собівартість, а також за цінами, нижчими від мінімальних, встановлених урядом;
- встановлення подвоєної ставки акцизу на ненатуральні слабоалкогольні напої у перерахунку на кількість одиниць спирту;
- припинення практики будь-якого субсидування для економічних суб'єктів, що займаються виробництвом та торгівлею алкогольними напоями;
- інвестування частки бюджетних надходжень від акцизного податку на алкогольні напої та тютюнові вироби у програми, направлені на попередження та припинення паління тютюну і алкоголізму, а також на фінансування заходів по охороні здоров'я;
- оплату соціально орієнтованих інформаційних програм та соціальної реклами стосовно переваг здорового способу життя і небезпеки алкоголізації та надмірного вживання тютюну населення здійснювати за рахунок витрат підприємств та організацій, а не з їхнього прибутку;
- посилення державного контролю за виробництвом та обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів і збільшення покарання за вчинення контрабандних злочинів.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Атаманчук Н. І., Особливості акцизного оподаткування в Україні. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [file:///C:/Users/Admin/Downloads/194746-433811-1-SM%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Admin/Downloads/194746-433811-1-SM%20(1).pdf).
2. Гармонізація законодавства України з оподаткування акцизним збором алкогольних та тютюнових виробів в контексті майбутньої Угоди про асоціацію з Європейським Союзом. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.center.gov.ua](http://www.center.gov.ua).
3. Головне управління ДФС у Рівненській області, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rv.sfs.gov.ua/data/files/215360.pdf>.
4. Директива Ради 92/12/ЄЕС "Про загальні положення стосовно виробів (товарів), що підлягають акцизному збору, а також утримання, переміщення та контролю таких виробів" від 25 лютого 1992 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
5. Директива Ради 92/83/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
6. Директива Ради 92/84/ЄЕС «Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої» від 19.10.1992 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
7. Дмитренко А.В., Лебедик Г.В. Особливості справляння акцизного податку в Україні та практика оподаткування. Eurasian Academic Research Journal. 2017. № 12. С. 61–66.
8. Еволюція акцизного оподаткування в Україні О. А. Фрадинський Хмельницький національний університет [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2009\\_1/zmist.files/\\_27.pdf](http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2009_1/zmist.files/_27.pdf).
9. Жукевич О.М. Досвід оподаткування підакцизних товарів в Україні та країнах ЄС. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://eprints.oa.edu.ua/6936/1/7.pdf>.

10. Закон України від 05.04.2007 № 877-V «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» (із змінами) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <https://sfs.gov.ua/>.
11. Закон України від 06.12.2012 №5519-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://sfs.gov.ua/> .
12. Закон України від 22.12.11 № 4235-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок деяких податків і зборів».
13. ІПК ДФСУ «Щодо нарахування пені» від 23.08.17 р. № 1733/6/99-99-15-02-02-15/ІПКЗ / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://vobu.ua/ukr/analytics/news/item/iaki-posluhy-nadavatymut-tsentry-obsluhovuvannia-platnykiv-podatktiv>.
14. Коротун В.І. Гармонізація специфічного акцизного оподаткування України до вимог ЄС. Науковий вісник Академії муніципального управління. 2010. № 8. С. 98–106.
15. Луцик А.І. Проблематика та перспективи розвитку специфічного акцизного оподаткування в Україні. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <https://eprints.oa.edu.ua/6936/1/7.pdf>.
16. Закон України від 19 грудня 1995 р. № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів». / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-vr>.
17. Наказ ДПА України від 19.04.11 № 224 «Про затвердження форм Довідки про прогнозований обсяг потреби в спирті етиловому для виготовлення окремих видів продукції, Довідки про цільове використання спирту етилового та Журналу обліку погашення податкових векселів».
18. Наказ ДПС України від 19.04.12 № 321 «Про втрату чинності наказом ДПА України від 28.12.2004 №727 «Щодо затвердження форм довідок».
19. Наказ ДПС України від 30.11.12 № 1089 «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації про забезпечення правомірного декларування

максимальних роздрібних цін на підакцизні товари (продукцію) та дотримання суб'єктами господарювання норм Податкового кодексу України».

20. Наказ Міністерства фінансів України від 11.02.2016 №50 «Про затвердження Порядку роботи податкових постів, установлених на підприємствах суб'єктів господарювання, які використовують легкі та важкі дистиляти, а також скраплений газ та бутан, ізобутан за нульовою ставкою акцизного податку або ввезені на митну територію України без сплати акцизного податку для виробництва етилену».

21. Наказ Міністерства фінансів України від 21.08.2017 №708 «Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 11 лютого 2016 року № 50».

22. Наказ Міністерства фінансів України від 21.08.2017 №709 «Про затвердження форм Довідки про цільове використання легких та важких дистилятів, а також скрапленого газу та бутану, ізобутану як сировини у виробництві етилену, Довідки про сплату суми акцизного податку, яка розрахована за ставками на готову продукцію, та Журналу обліку погашення податкових векселів».

23. Наказ Міністерства фінансів України від 21.08.2017 №709 «Про затвердження форм Довідки про цільове використання легких та важких дистилятів, а також скрапленого газу та бутану, ізобутану як сировини у виробництві етилену, Довідки про сплату суми акцизного податку, яка розрахована за ставками на готову продукцію, та Журналу обліку погашення податкових векселів».

24. Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 №14 «Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку» (із змінами і доповненнями).

25. Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 №14 «Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку» (із змінами і доповненнями).

26. Напрями оптимізації акцизного оподаткування в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // [http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/38\\_2019\\_ukr/53.pdf](http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/38_2019_ukr/53.pdf).
27. Офіційний сайт Державної служби статистики України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
28. Офіційний сайт Державної податкової служби України. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <https://tax.gov.ua/>.
29. Податкова система [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // [https://pidru4niki.com/2015121566994/ekonomika/podatkova\\_sistema](https://pidru4niki.com/2015121566994/ekonomika/podatkova_sistema).
30. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
31. Поняття, ознаки й особливості правового регулювання акцизного податку в Україні. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // [http://www.lsej.org.ua/1\\_2019/32.pdf](http://www.lsej.org.ua/1_2019/32.pdf).
32. Постанова КМ України від 04.03.13 №158 «Про затвердження переліків підприємств, які отримують або ввозять на митну територію України речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, для використання як сировини для виробництва в хімічній промисловості та річних обсягів квот на відвантаження або ввезення таких речовин» (із змінами і доповненнями).
33. Постанова КМ України від 05.01.11 №19 «Питання використання спирту етилового для виробництва лікарських засобів» (із змінами).
34. Постанова КМ України від 05.08.2015 №609 «Про затвердження переліку органів ліцензування та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України» (із змінами і доповненнями).
35. Постанова КМ України від 09.10.2013 №806 «Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення алкогольних напоїв і Порядку ведення Єдиного державного реєстру витратомірів - лічильників обсягу виробленого спирту етилового» (із змінами і доповненнями)

36. Постанова КМ України від 16.02.11 № 113 «Про отримання, ввезення на митну територію України легких та важких дистилатів для використання як сировини для виробництва етилену у 2011 році».
37. Постанова КМ України від 17.01.2018 №21 «Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, які видаються до отримання або ввезення на митну територію України нафтопродуктів та/або речовин, що використовуються як компоненти моторних палив, для використання як сировини для виробництва в хімічній промисловості та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України» (із змінами і доповненнями).
38. Постанова КМ України від 19.06.2019 №545 «Про затвердження Порядку ведення Єдиного державного реєстру суб'єктів господарювання, які отримали ліцензії на право виробництва, зберігання, оптової та роздрібної торгівлі пальним, та місць виробництва, зберігання, оптової та роздрібної торгівлі пальним і внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України».
39. Постанова КМ України від 22.11.2017 №891 «Про затвердження Порядку ведення Єдиного державного реєстру витратомірів-лічильників і рівнемірів - лічильників рівня пального у резервуарі, передачі облікових даних з них електронними засобами зв'язку до контролюючих органів» (із змінами і доповненнями)
40. Постанова КМ України від 23.02.11 № 156 «Про затвердження переліку виробників спирту етилового денатурованого (спирту технічного) та щорічних квот на відвантаження такого спирту для потреб підприємств, що виробляють продукти органічного синтезу».
41. Постанова КМ України від 24.02.2016 №114 «Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру акцизних накладних» (із змінами і доповненнями).
42. Постанова КМ України від 24.04.2019 № 408 «Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового» (із змінами і доповненнями).

43. Постанова КМ України від 27.12.10 № 1260 «Про затвердження Порядку проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку».
44. Постанова КМ України від 27.12.10 №1251 «Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів» (із змінами і доповненнями).
45. Постанова КМ України від 27.12.2010 №1215 «Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком (податкових розписок), які видаються до отримання або ввезення на митну територію України легких та важких дистилатів, а також скрапленого газу та бутану, ізобутану для використання як сировини для виробництва етилен» (із змінами і доповненнями).
46. Постанова КМ України від 27.12.2010 №1257 «Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком (податкових розписок), що видаються до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, спирту етилового денатурованого (технічного) та біоетанолу, які використовуються суб'єктами господарювання для виробництва окремих видів продукції» (із змінами і доповненнями).
47. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71–VIII.
48. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування готових сполучних нікотиновмісних рідин, що використовуються в електронних сигаретах : Проект Закону від 21 жовтня 2019 р, № 22.
49. Річний звіт про виконання державного бюджету за 2018-2019рр. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/filestorage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2018-209rik>.
50. Трансформація акцизної політики України. Монографія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: -<http://ndi-fp.nusta.edu.ua/report/publication/20160831191113.pdf>.

51. Фіскальний та регулюючий аспекти акцизного оподаткування в Україні. // Заклекта-Берестовенко О.С. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/4890/1/](http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/4890/1/).
52. Фіскальні наслідки прогнозування акцизного податку з вітчизняних тютюнових виробів в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//http://tobaccocontrol.org.ua/uploads/elfinder/documents%20for%20news/TobaccoWEB\\_A5\\_10\\_web.pdf](http://tobaccocontrol.org.ua/uploads/elfinder/documents%20for%20news/TobaccoWEB_A5_10_web.pdf).
53. Хлебникова І.І. Вплив специфічного акцизу на параметри розвитку ринків алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//http://global-national.in.ua/archive/6-2015/169.pdf](http://global-national.in.ua/archive/6-2015/169.pdf).
54. Хлебникова І.І. Фіскальні та регулятивні ефекти акцизного оподаткування в Україні. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/автореферат-Хлебникової-\\_I\\_I-на-здо.pdf](http://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/автореферат-Хлебникової-_I_I-на-здо.pdf).
55. Шульга Т.М. Проблематика акцизного оподаткування в Україні. // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». – 2018. – №2(18)с.1-12. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//https://lj.oa.edu.ua/articles/2018/n2/18stmovu.pdf/](https://lj.oa.edu.ua/articles/2018/n2/18stmovu.pdf/).
56. Taxations Trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway // Luxemburg : Office for Official Publication of the European Communities. - 2008. - p. 447.
57. Statistiques des recettes publiques des pays membres des l'OCDE 1965-2005 / OCDE. – Paris, 2006. – Table 30.
58. Alcohol Taxation. – Report №18 of International Center for Alcoholic Policies, May 2006. – P.10.
59. Excise Duties: Commission provides free on-line access to excise registration number (SEED on-Europe) / IP/06/1400. – Brussels, 16 October 2006. – P.101.
60. Podatek akcyzowy – ogólne zasady opodatkowania. A brochure of the Ministry of Finance. URL: [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).



## ДОДАТКИ

## Додаток А1



Рис.1.1. Види непрямих податків

Джерело: [https://pidru4niki.com/67026/ekonomika/aktsizniy\\_podatok](https://pidru4niki.com/67026/ekonomika/aktsizniy_podatok)

## Додаток А2



Рис.1.2. Перелік підакцизних товарів в Україні

Джерело: [https://pidru4niki.com/67026/ekonomika/aktsizniy\\_podatok](https://pidru4niki.com/67026/ekonomika/aktsizniy_podatok)

## Додаток АЗ

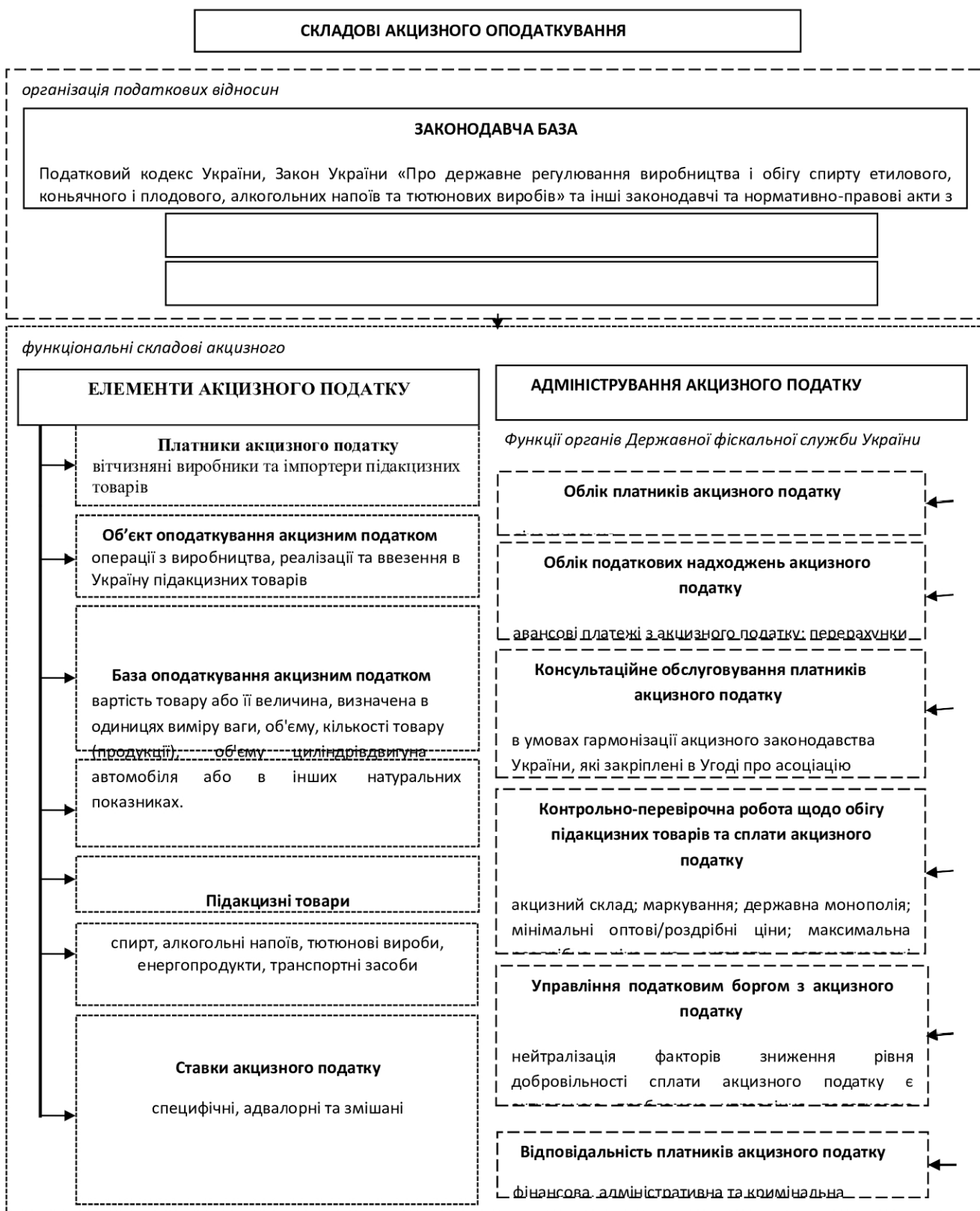


Рис. 1.3. Організаційні та функціональні складові акцизного оподаткування Джерело: <http://www.nustfa.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/автореферат-Хлебнікової- I I-на-зло.pdf>

## Додаток А4

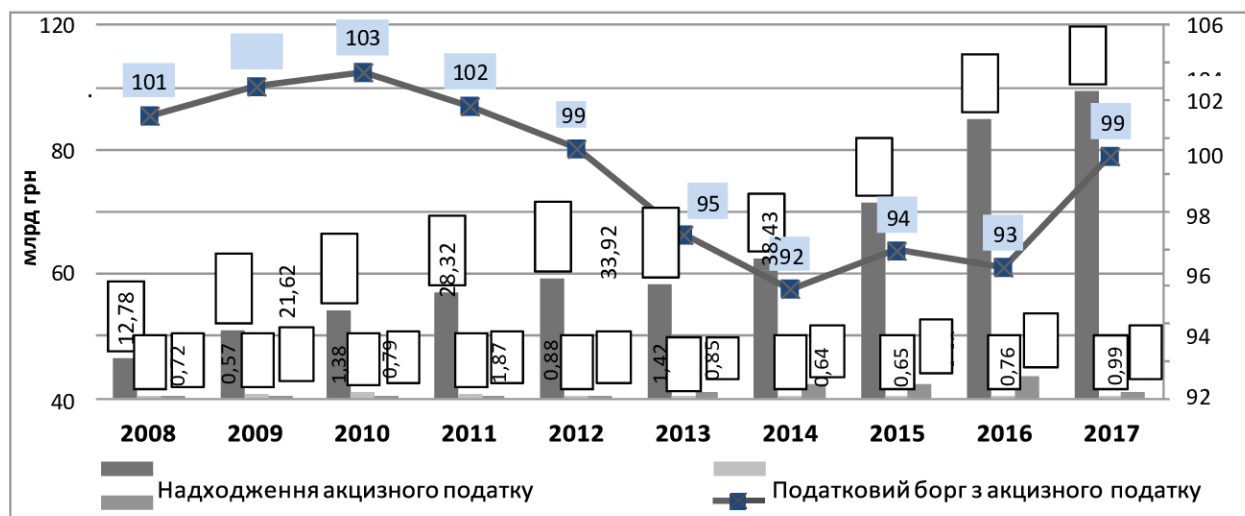


Рис.1.4. Фіскальні ефекти акцизного податку упродовж 2008–2017 рр., млрд. грн.

Джерело: <http://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/автореферат-Хлебнікової- I I-на-здо.pdf>

## Додаток А5

Динаміка роздрібного товарообороту окремих видів алкогольної продукції в Україні протягом 2014–2019 рр .

Назва продукції	Роздрібний товарооборот, млн. грн.						Середньорічний темп зростання товарообороту, %	Середньорічний абсолютний приріст товарообороту 2019/2014, млн. грн.
	2014	2015	2016	2017	2018	2019		
Алкогольні напої, усього	15799	17236	19502	23408	25995	27751	111,9	2390,4
Горілка та вироби лікєро-горілочані	6160	6636	7573	9350	9940	10358	111,0	839,6
Напої слабоалкогольні	773	788	858	1026	1224	1331	111,5	111,6
Вина	2596	2997	3186	3578	3877	4087	109,5	298,2
Коньяк	1733	1841	2157	2671	2890	3302	113,8	313,8
Вина ігристі (шампанське)	1049	1180	1285	1500	1686	1830	111,8	156,2
Пиво	3488	3794	4443	5283	6378	6843	114,4	671

Джерело: побудовано з використанням даних Державної служби статистики України

## Додаток А6

Структура непрямих податків у доходах зведеного бюджету України за період 2014–2018 рр.

Показники	роки									
	2014		2015		2016		2017		2018	
	млрд. дол.	%	млрд. дол.	%	млрд. дол.	%	млрд. дол.	%	млрд. дол.	%
Податок на додану вартість	8,8	70,7	7,4	61,6	11,1	65,9	11,2	70,6	13,5	75,1
Акцизний податок	2,8	22,9	2,9	24,5	4,8	28,4	3,8	24,3	3,6	20,2
Мито	0,8	6,4	1,7	13,9	1	5,7	0,8	5,0	0,9	4,7
Всього непрямих податків	12,4	100	12	100	16,9	100	15,8	100	18	100

Джерело: сформовано на основі даних ДКСУ

## Додаток Б1



Рис. Платники акцизного податку

## Додаток Б2



Рис. Об'єкти оподаткування акцизним податком

## Додаток Б3

Дата виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку	
щодо підакцизних товарів, вироблених на митній території України	дата їх реалізації особою, яка їх виробляє, крім випадків використання вексельної форми сплати акцизного податку
щодо знищеного, знищеного або втраченого підакцизного товару (продукції)	дата складання відповідного акту <b>Виключення!</b> Податкове зобов'язання не виникає: якщо підакцизний товар (продукцію) утрачено внаслідок форс-мажорних обставин (аварії, пожежі, повені тощо); якщо підакцизний товар (продукцію) утрачено внаслідок технологічних процесів (випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого товару (продукції) чи з іншої причини, пов'язаної з природним результатом, але у межах затверджених нормативів втрат
при імпорті підакцизних товарів (продукції)	дата подання митному органу митної декларації для відповідного митного оформлення
при виробництві підакцизних товарів (продукції) з давальницької сировини	дата відвантаження такої продукції замовнику або за його дорученням іншій особі
при використанні підакцизних товарів для власних виробничих потреб, крім використання для виробництва підакцизних товарів	дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбулося передача зазначених товарів у використання у виробничому процесі
щодо реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів	дата здійснення розрахункової операції відповідно до Закону України «Про застосування ретративних розрахункових операцій в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», а у разі реалізації товарів фізичними особами – підприємцями, які сплачують єдиний податок, – є дата надходження оплати за проданим товар
щодо постачання електроенергії	дата підписання акту прийому-передачі електроенергії
у разі здійснення переобладнання вантажного транспортного засобу легковий автомобіль	дата видачі документа про відповідність переобладнаного автомобіля вимогам безпеки дорожнього руху

Рис. Дата виникнення податкових зобов'язань по операціях з підакцизними товарами (продукцією)

## Додаток Б4

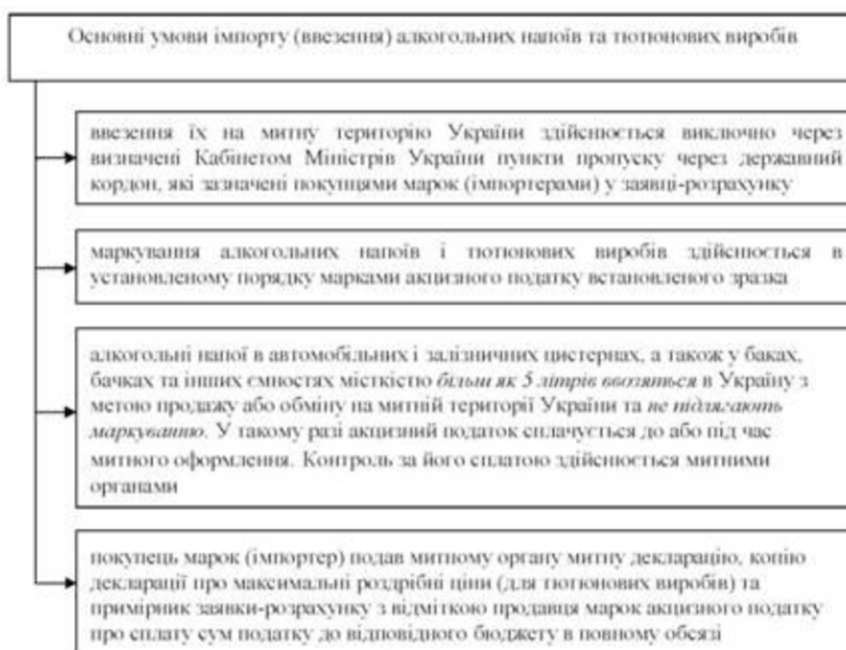


Рис. Основні умови імпорту (ввезення) алкогольних напоїв та тютюнових виробів суб'єктами господарювання

## Додаток Б5

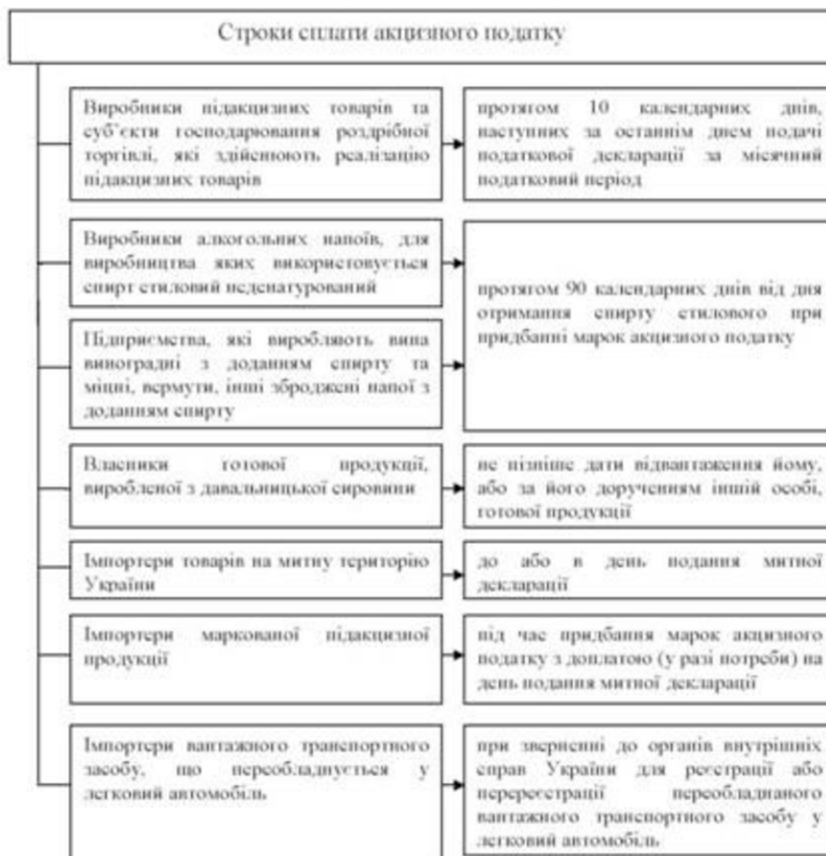


Рис. Строки сплати акцизного податку до бюджету



## Додаток Б6

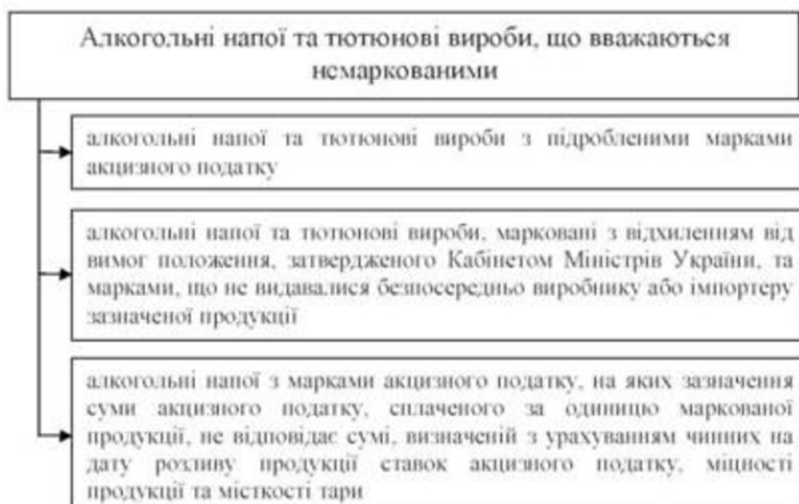


Рис. Алкогольні напої та тютюнові вироби, що вважаються немаркованими

## Додаток Б7

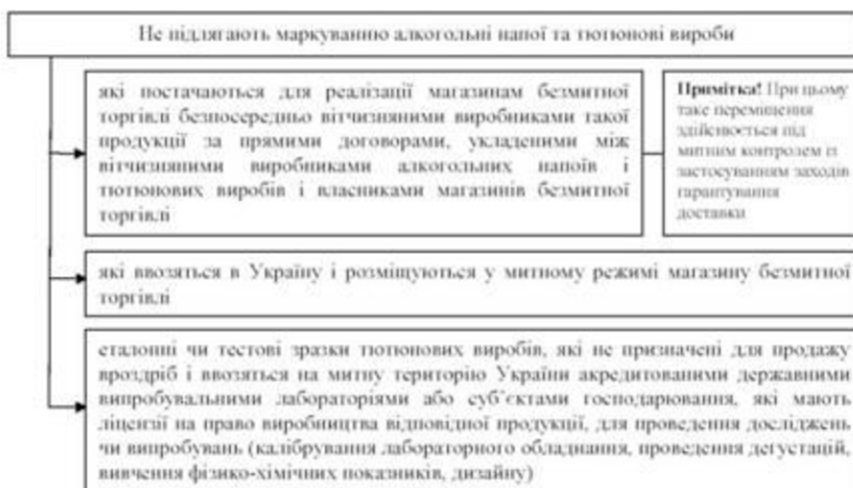


Рис. Алкогольні напої та тютюнові вироби, які не підлягають маркуванню

## Додаток Б8

Основні нормативні акти ЄС, що регламентують адміністрування акцизних платежів\*

Назва регулятивного акту	Опис змісту
Регламент Комісії (ЄЕС) № 2719/92 від 11 вересня 1992 р. щодо супровідних адміністративних документів для руху підакцизних товарів при режимі призупинення збору [Commission Regulation (EEC) № 2719/92 of 11 September 1992 on the accompanying administrative document for the movement under duty-suspension arrangements of products subject to excise duty [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <a href="http://www.eur-lex.europa.eu">www.eur-lex.europa.eu</a> .]	Визначає порядок оформлення адміністративного супровідного документа для руху підакцизних товарів (скасовано при переході на електронний обмін документами)
Регламент Комісії (ЄС) № 684/2009 від 24 липня 2009 р. по впровадженню Директиви 2008/118/ЄС щодо комп'ютеризованих процедур за рухом підакцизних товарів у режимі призупинення сплати акцизного податку [Commission Regulation (EEC) № 684/2009 of 24 July 2009 implementing Council Directive 2008/118/EC as regards the computerised procedures for the movement of excise goods under suspension of excise duty [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <a href="http://www.eur-lex.europa.eu">www.eur-lex.europa.eu</a> .]	Встановлює порядок формування та направлення і коригування електронних форм документів про переміщення підакцизних товарів
Директива № 2008/118 ЄС від 16.12.2008 про спільні засади справляння акцизного податку та відміни Директиви 92/12 ЄЕС [Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <a href="http://www.eur-lex.europa.eu">www.eur-lex.europa.eu</a> .]	Загальні засади та принципи оподаткування акцизним податком у країнах-членах ЄС
Рішення № 1152/2003/ЄС від 16.06.2003 про комп'ютеризацію пересування та нагляду за підакцизними товарами	Визначає організаційні та деякі технічні засади функціонування комп'ютеризованої системи контролю за рухом підакцизних товарів

\*Джерело:[<http://ndi-fp.nusta.edu.ua/report/publication/20160831191113.pdf>]

**Додаток Б9**  
**ОРГАНІЗАЦІЙНА СТРУКТУРА**

Головного управління ДФС у Рівненській області  
на 2020 рік (зі змінами)

Індекс структурного підрозділу	Назва структурного підрозділу
1	2
17-00-40	<b>Управління контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів</b>
	Відділ контролю за виробництвом та обігом спирту, спиртовмісної продукції, алкогольних напоїв і тютюнових виробів
	Відділ ліцензування роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами, адміністрування акцизного податку
	Сектор обслуговування акцизних складів та податкових постів