

Т. В. Кошук

кандидат економічних наук, провідний науковий співробітник відділу фінансів інституційних секторів економіки НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, tvkoshchuk@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1013-4603>

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОРЯДКУ СПЛАТИ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ В УКРАЇНІ

Анотація. У статті зазначено, що запровадження в Україні сплати акцизного податку з тютюнових виробів у день отримання акцизних марок забезпечило зростання надходжень акцизу лише у 2013 р. за рахунок їх акумулювання за 13 місяців замість 12-и. Однак такий порядок сплати не відповідає сутності акцизного податку та європейській практиці акцизного оподаткування, що базується на вимогах Директиви Ради 2008/118/ЄС, суперечить низці положень Податкового кодексу України, призводить до відволікання обігових коштів платників податків і залучення ними додаткових кредитних ресурсів, є складним у адмініструванні. Застосування цього порядку стало додатковим чинником тінізації тютюнового ринку в умовах динамічного підвищення ставок акцизного оподаткування. Таке нововведення, як можливість відстрочення перерахування податку, скоротило період відволікання обігових коштів і кількість платежів до бюджету; між тим із посиленням акцизного навантаження щороку зростають обсяги вилучених з обороту фінансових ресурсів платників. Обґрунтовано доцільність відновлення з 2020 р. порядку сплати акцизного податку з тютюнових виробів протягом 10 календарних днів після подання податкової декларації.

Ключові слова: акцизний податок з тютюнових виробів, порядок сплати акцизного податку, акцизна марка, запобігання ухиленню від акцизного оподаткування тютюнових виробів та його уникненню.

Табл. 1. Літ. 15.

Tetiana Koshchuk

Ph. D. (Economics), SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, tvkoshchuk@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1013-4603>

WAYS TO IMPROVE THE PROCEDURE OF PAYING THE EXCISE DUTY ON TOBACCO PRODUCTS IN UKRAINE

Abstract. It is established that the introduction of excise duty on tobacco products on the day of receipt of excise stamps in Ukraine provided for the growth of excise revenues only in 2013 due to their accumulation in thirteen months instead of twelve. At the same time, such a payment procedure does not correspond to the essence of the excise duty and the European excise taxation practice, which is based on the requirements of Council Directive 2008/118/EU, contradicts a number of provisions of the Tax Code of Ukraine, leads to diverting working capital of taxpayers and attracting additional credit resources, and is complicated in administration. Its application has become an additional factor in increasing the volume of shadow tobacco market in the face of a dynamic increase in excise duty rates, which results in losses not only in excise duties but also in VAT and corporate income tax. Introduced in 2017 and 2018, the possibility of delaying the transfer of tax reduced the period of diversion of working capital and the number of payments to the budget, but with each increase in excise duty at least by 20% per year, the amount of distraction of financial resources of manufacturers and importers of tobacco products increases. It is substantiated that in Ukraine, it is expedient to increase the period of

© Кошук Т. В., 2019

transfer of excise duty to the budget based on the use of simple administrative procedures. Such criteria correspond to the procedure for paying excise duty on tobacco in Ukraine up to 2013 within ten calendar days after the filing of the tax return, which we propose to return from 2020. This measure will eliminate legislative inconsistencies and negative economic consequences of the application of the advance payment of excise duty, help to solve the problem of forstalling, through which the budget lacks the receipt of excise taxes, and increase the volume of investment in Ukraine.

Keywords: excise duty on tobacco products, excise duty payment procedure, excise stamp, prevention of evasion of excise taxation of tobacco products and its avoidance.

JEL classification: E62, H21, H26.

Т. В. Кошук

кандидат экономических наук, ведущий научный сотрудник отдела финансов институциональных секторов экономики НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

ПУТИ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ПОРЯДКА УПЛАТЫ АКЦИЗНОГО НАЛОГА С ТАБАЧНЫХ ИЗДЕЛИЙ В УКРАИНЕ

Аннотация. В статье отмечено, что введение в Украине уплаты акцизного налога с табачных изделий в день получения акцизных марок обеспечило рост поступлений акциза только в 2013 г. за счет их аккумуляции за 13 месяцев вместо 12-и. Однако такой порядок уплаты не соответствует сущности акцизного налога и европейской практике акцизного налогообложения, основанной на требованиях Директивы Совета 2008/118/ЕС, противоречит ряду положений Налогового кодекса Украины, приводит к отвлечению оборотных средств налогоплательщиков и привлечению ими дополнительных кредитных ресурсов, является сложным в администрировании. Применение данного порядка стало дополнительным фактором деинтенсификации табачного рынка в условиях динамичного повышения ставок акцизного налогообложения. Такое нововведение, как возможность отсрочки перечисления налога, сократило период отвлечения оборотных средств и количество платежей в бюджет; между тем с усилением акцизной нагрузки ежегодно возрастают объемы изъятых из оборота финансовых ресурсов плательщиков. Обоснована целесообразность возобновления с 2020 г. порядка уплаты акцизного налога с табачных изделий в течение 10 календарных дней после подачи налоговой декларации.

Ключевые слова: акцизный налог с табачных изделий, порядок уплаты акцизного налога, акцизная марка, предотвращение уклонения от акцизного налогообложения табачных изделий и его избежания.

Розвиток акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні в рамках імплементації Угоди про асоціацію з Європейським Союзом має бути підпорядкований досягненню оптимуму в парадигмі "максимізація доходів бюджету – створення сприятливих умов для ведення легального бізнесу (з урахуванням того, що тютюнові компанії є великими платниками податків) – зменшення популярності куріння – виконання євроінтеграційних завдань". Тому важливо шукати шляхи вдосконалення чинного в нашій державі порядку сплати акцизного податку з тютюнових виробів з огляду на відповідні вимоги директив ЄС і досвід країн-членів.

У цій статті ми продовжуємо досліджувати сучасні тенденції трансформації акцизного оподаткування тютюнових виробів для досягнення цілей фіскальної консолідації та євроінтеграції, вдосконалення адміністрування

акцизу, розкриті, зокрема, в працях А. М. Соколовської, В. І. Коротуна та ін. [1–5]. Метою статті є обґрунтування пропозицій щодо визначення порядку сплати акцизного податку з тютюнових виробів в Україні з урахуванням європейської практики.

Хоча більшість сфер податкового адміністрування не регламентовано спільним європейським законодавством, механізм сплати акцизного податку в ЄС гармонізований за принципом встановлення мінімальних стандартів. Наприклад, згідно зі ст. 7 Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16.12.2008 (далі – Директива 2008/118/ЄС) щодо загальних умов справляння акцизів і скасування Директиви Ради 92/12/ЄЕС [6], податкове зобов'язання з акцизного податку виникає в момент випуску підакцизних товарів для споживання. Водночас у ст. 9 Директиви 2008/118/ЄС ідеться про те, що акумулювання (сплата) акцизу відбувається за процедурою, визначеною країнами ЄС. Таким чином, цей документ дає доволі широке “поле для маневрів” у виборі державою порядку сплати акцизу, обмежуючи цей вибір моментом виникнення податкового зобов'язання – випуском (готових) підакцизних товарів у вільний податковий обіг (для споживання).

В Україні сплата акцизного податку з тютюнових виробів до 2013 р. проходила протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий період, який становить один місяць. Таким граничним строком є 20 число місяця, котрий настає за звітним. Це означає, що виробники й імпортери мали близько 30 днів для сплати акцизу щодо обсягу тютюнових виробів, задекларованого у звітному місяці (наприклад, марки акцизного податку могли бути наклеєні на продукцію на початку чи наприкінці лютого, а акциз необхідно було сплатити з 21 до 31 березня). У момент сплати податку тютюнові вироби зазвичай уже були поставлені для реалізації кінцевому споживачу або навіть спожиті, що забезпечувало кореспондування такого порядку сплати з вимогами ст. 7 Директиви 2008/118/ЄС та не призводило до відволікання обігових коштів платників податків і залучення ними додаткових кредитних ресурсів для перерахування податку.

Із набранням чинності у 2013 р. Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок деяких податків і зборів” від 20.11.2012 № 5503 р. [7] акцизний податок із тютюнових виробів потрібно було сплатити в день отримання акцизних марок на суму, обчислену з урахуванням мінімального акцизного податкового зобов'язання, з доплатою (за потреби) на дату подання податкової декларації (згідно з пп. 222.1.2 п. 222.1 ст. 222 Податкового кодексу України). Інакше кажучи, перерахування акцизу до бюджету часто мало відбуватися до початку виробництва продукції, після чого вона повинна пройти ще чимало стадій, доки буде поставлена для реалізації кінцевому споживачу. Однак при цьому не було взято до уваги кілька важливих обставин. По-перше, авансовий порядок сплати акцизного податку з тютюнових виробів не відповідає сутності акцизного податку як непрямого податку на споживання, а також практиці акцизного оподаткування тютюнових виробів у країнах ЄС, де акцизний податок ви-

никає в момент їх випуску для споживання. По-друге, сплата акцизу в день придбання акцизних марок суперечить низці положень Податкового кодексу України (далі – ПКУ), адже сума податку перераховується виробником тютюнових виробів до дати виникнення податкових зобов'язань (п. 216.1 ст. 216), до виникнення об'єкта оподаткування (пп. 213.1.1 п. 213.1 ст. 213) та за невизначеної бази оподаткування (пп. 214.1.1 п. 214.1 ст. 214), котрі наведені в ПКУ як обов'язкові елементи під час встановлення податку [5, с. 227]. По-третє, введення такого порядку сплати передбачало відчутне погіршення умов господарювання в тютюновій галузі. Виробники змушені були шукати додаткові кошти для сплати акцизу, часто залучаючи кредитні ресурси (оскільки акциз становить істотну частку в ціні сигарет), що негативно впливало на їх фінансовий стан. По-четверте, ці виробники нерідко отримують марки акцизного податку щотижня. Тому зазначене нововведення призвело до збільшення кількості платежів зі сплати акцизного податку та витрат часу на визначення податкових зобов'язань і постійного коригування при складанні декларації з акцизного податку, що негативно відбилося на позиції України в міжнародних рейтингах.

До речі, обґрунтуванням для описаної законодавчої зміни слугувало те, що новий порядок сплати акцизу полегшить процедуру декларування й запобігатиме зловживанням із роздрібними цінами на тютюнові вироби. Але насправді податкове адміністрування ускладнилося, а очікуваного істотного обмеження ухилення від акцизного оподаткування та/або його уникнення, як свідчить аналіз динаміки надходжень акцизного податку з цих під-акцизних товарів у 2013–2014 рр., так і не відбулося.

За рахунок запровадження авансової сплати акцизного податку з тютюнових виробів, котрі підлягають маркуванню, у 2013 р. до бюджету додатково надійшло 2,2 млрд грн (фактичні надходження – 14,7 млрд грн, а нарахування згідно з податковими деклараціями з акцизного податку – 12,5 млрд). Проте вже в першому півріччі 2014 р. за підвищення ставок оподаткування на 25 % і зростання виробництва сигарет на 7,2 % порівняно з аналогічним періодом 2013 р. надходження акцизного податку з цієї продукції скоротилися на 16,9 %. Така ситуація пов'язана насамперед з тим, що в січні 2013 р. акциз сплачувався як безпосередньо при придбанні акцизних марок, так і в десятиденний термін після подання податкової декларації з акцизного податку за грудень 2012 р., згідно з попередньою редакцією ст. 222 ПКУ [8, с. 32, 33]. Тобто в перший місяць 2013 р. у бюджеті було акумульовано надходження акцизу відразу за два місяці – грудень 2012 р. та січень 2013 р.

Отже, запровадження сплати акцизного податку з тютюнових виробів при отриманні акцизних марок навряд чи можна вважати виправданим навіть із фіскальних міркувань. Разом із тим було порушено баланс інтересів держави й платників податків у процесі податкового реформування, що небезпечно з огляду на загрозу збільшення нелегального обігу тютюнових виробів із усіма негативними наслідками цього для доходів бюджету як найближчим часом, так і в довгостроковій перспективі. Введення жорсткого

порядку сплати акцизу посилило негативний вплив істотного (часто понад 20 % на рік) підвищення ставок акцизного оподаткування на діяльність легальних виробників та імпортерів цих товарів, що спостерігався починаючи з 2009 р. [9, с. 30, 31; 10, с. 207, 208; 11, с. 13, 20].

Згодом були ухвалені зміни до ПКУ, котрі передбачали можливість відстрочки сплати акцизу на 5 робочих днів від дня отримання акцизних марок (з 2017 р.) і 15 робочих днів від цієї дати (з 2018 р.). Але такі заходи розв'язали проблему лише частково. Згідно з чинним порядком сплати акцизу, в момент перерахування податку тютюнові вироби найімовірніше перебуватимуть у процесі виробництва або на складі виробників чи імпортерів (не будуть відпущені для реалізації на внутрішньому ринку). Попри можливість зменшення кількості податкових платежів та періоду відволікання обігових коштів платників, не забезпечено відповідність п. 222.1 ст. 222 ПКУ вимогам ст. 7 Директиви 2008/118/ЄС та іншим згаданим положенням ПКУ.

Водночас після 2013 р. ставки акцизного податку для тютюнових виробів підвищувалися. Зокрема, у 2016–2018 рр. темпи їх щорічного зростання становили 30–40 %, у 2019 р. сукупне збільшення ставок (з 1 січня й 1 липня) дорівнюватиме майже 30 % із подальшим їх підвищенням до 2026 р. ще на 20 % на рік (за умови, що не буде проведено додаткової індексації ставок, як зроблено для 2019 р.). З кожним наступним роком обсяги відволікання обігових коштів виробників та імпортерів тютюнових виробів зростали, й така тенденція зберігатиметься, проте це не поліпшить ситуацію з наповненням бюджету. Помітне збільшення надходжень акцизного податку з тютюнових виробів унаслідок введення його авансової сплати відбулося лише в січні 2013 р.

Розробляючи пропозиції щодо вдосконалення порядку сплати акцизного податку з тютюнових виробів в Україні, важливо вивчати досвід країн Європейського Союзу, котрий ґрунтується на дотриманні вимог Директиви 2008/118/ЄС.

Так, у Німеччині¹, як і в Україні, сплата акцизного податку з тютюнових виробів прив'язана до моменту отримання акцизних марок та в переважній більшості випадків не збігається з датою їх отримання. Проте порядок сплати податку в цій країні істотно відрізняється від чинного у нас. Законодавство Німеччини дає можливість відстрочити сплату акцизу залежно від виду тютюнових виробів. Для сигарет діє такий порядок сплати: якщо марки акцизного податку придбані до 15 числа поточного місяця, платник може сплатити податок (зобов'язання внаслідок отримання цих марок, котре дорівнює розміру акцизу) до 12 числа місяця, наступного за поточним; у разі якщо акцизні марки придбані після 15 числа поточного місяця, платник може сплатити акциз до 27 числа місяця, наступного за поточним.

¹ За матеріалами семінару “Право з оподаткування тютюнових виробів. Вимоги Директиви Ради 2011/64/ЄС. Пропозиція змін Директиви Ради 92/83/ЄС з гармонізації структури акцизних податків на спирт та алкогольні напої. Державна монополія на виробництво та продаж спирту в Німеччині”, що проходив 10–12 липня 2018 р. у Міністерстві фінансів України за підтримки Німецького товариства міжнародного співробітництва (GIZ) в рамках проекту “Розбудова адміністративних потужностей у сфері державних фінансів України”. Експерти – Фрідріх Зеєвальд і Денніс Неррінг (Німеччина).

Таким чином, на відміну від України, в Німеччині фактична сплата акцизного податку з сигарет може відбуватися через місяць або майже півтора місяця після придбання акцизних марок. При цьому платник податку самостійно вирішує, коли сплатити акциз: через п'ять днів після отримання марок чи в максимально допустимий для цього строк, що перевищує 30 робочих днів. Таке рішення залежить, у т. ч., від частоти придбання марок акцизного податку та приймається з урахуванням потреби мінімізувати витрати часу й коштів, пов'язаних із адмініструванням акцизу.

Для всіх інших тютюнових виробів у Німеччині встановлено такий порядок сплати акцизного податку: якщо марки акцизного податку придбані до 15 числа поточного місяця, платник може сплатити акциз до 1 числа місяця, що настає через місяць за поточним; у разі якщо акцизні марки придбані після 15 числа поточного місяця, платник може сплатити акциз до 10 числа місяця, що настає через місяць за поточним. Тобто для тютюнових виробів, відмінних від сигарет, відстрочка сплати акцизного податку може становити майже два місяці, що обумовлено насамперед більшим періодом обігу сигар, сигарил та іншого тютюну для куріння, ніж сигарет.

Податкове зобов'язання щодо акцизного податку з тютюнових виробів у Німеччині виникає й відразу погашається при випуску підакцизних товарів у вільний податковий обіг (для споживання, як це передбачено ст. 7 Директиви 2008/118/ЄС). Але до цього моменту платник може ще фактично не сплатити акцизу (в разі якщо, наприклад, від моменту початку виробництва сигарет або наклеювання на них акцизних марок та їх реалізації минуло менше місяця). Оскільки придбання акцизних марок передбачає сплату суми, котра дорівнює розміру акцизу, декларація з цього податку не подається. Зазначене знижує адміністративне навантаження на виробників та імпортерів тютюнових виробів.

У *Хорватії* запроваджено простіший порядок сплати акцизного податку з тютюнових виробів: акциз підлягає сплаті протягом 30 календарних днів від дня отримання акцизних марок [12, с. 63]. Це майже вдвічі більший термін відстрочення перерахування акцизного податку до бюджету, ніж сьогодні застосовується в Україні. Натомість у *Словенії* платники подають декларацію з акцизного податку до 25 числа місяця, наступного за звітним, а сплачують податок до кінця місяця, що йде за звітним [13, с. 31]. Така модель організації акумулювання акцизів дуже схожа на порядок перерахування акцизного податку з тютюнових виробів до бюджету, який діяв в Україні до 2013 р.

Україна може орієнтуватися на порядок сплати акцизного податку з тютюнових виробів, чинний у Німеччині, що розв'яже проблему відволікання обігових коштів платників податків. Але такий порядок передбачає складнішу процедуру адміністрування, ніж сплата акцизу після подання податкової декларації, як це відбувалося в нашій країні до 2013 р. У разі повернення до тієї практики виробники й імпортери тютюнових виробів перераховуватимуть акциз до бюджету від трьох тижнів до майже двох місяців після отримання акцизних марок (залежно від дати їх отримання), що дасть змогу частково нівелювати негативний вплив на їхній фінансовий стан динаміч-

ного підвищення ставок акцизного оподаткування. Запозичення Україною хорватської моделі сплати акцизу теж передбачатиме застосування складнішої процедури адміністрування акцизу, ніж при перерахуванні податку в десятиденний термін після подання податкової декларації.

Зауважимо, що після світової економічної кризи 2008–2009 рр. ставки акцизного оподаткування тютюнових виробів у жодній країні ЄС не зростали так стрімко, як це відбувається в Україні, навіть із набранням чинності вимогою спільного законодавства Євросоюзу щодо мінімального розміру акцизного навантаження на сигарети 90 євро за 1 тис. штук. Оскільки мінімальний акциз було підвищено на 26 євро у 2014 р., а відповідна норма стала частиною спільного європейського законодавства у 2011 р., із ухваленням Директиви Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація) [14] (із винятками для Болгарії, Греції, Естонії, Латвії, Литви, Польщі, Румунії, Угорщини, котрим надано можливість досягти порогу 90 євро до початку 2018 р.), проаналізуємо динаміку зазначеного показника протягом 2012–2018 рр. у постсоціалістичних країнах ЄС (таблиця).

Якщо у 2012 р. серед аналізованих 11 країн мінімальний акциз був встановлений у розмірі 90 євро за 1 тис. сигарет лише у Словенії, то в 2014 р. до неї приєдналися Естонія, Польща та Словаччина. У 2016 р. мінімальне акцизне навантаження дещо перевищило зазначений рівень також у Латвії, Румунії й Чехії. Аутсайдерами в досягненні цього гармонізованого стандарту стали Болгарія, Литва, Угорщина та Хорватія, які скористалися можли-

Таблиця. Динаміка мінімального акцизу в постсоціалістичних країнах ЄС протягом 2012–2018 рр.

Країни	Розмір, євро				Темпи приросту за весь період, %
	2012	2014	2016	2018	
Болгарія	75,67	75,67	82,32	90,50	19,60
Естонія	80,00	90,00	97,20	115,38	44,23
Латвія	73,32	85,60	93,70	109,20	48,94
Литва	67,19	74,14	85,00	96,00	42,94
Польща	74,89	92,86	97,88	98,24	31,17
Румунія	76,50	79,00	94,61	94,88	24,02
Словаччина	88,50	91,00	91,00	96,50	9,04
Словенія	90,00	106,00	106,00	111,00	23,33
Угорщина	75,72	84,14	89,51	93,76	23,82
Хорватія	н. д.	78,59	84,82	92,84	н. д.
Чехія	84,41	87,73	92,74	101,17	19,86
ЄС-11	78,62	85,88	92,25	99,95	28,65

Джерело: Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco / European Commission. 2012. URL: https://circabc.europa.eu/sd/a/f0f5445c-c154-4524-905f-0f8c15984494/Excise_Duty_Tables%20-%20III-Tobacco_July2012_REV1.pdf; Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco / European Commission. 2014. URL: https://circabc.europa.eu/sd/a/7daee41d-f33d-420e-96ac-e01020693795/III-Tobacco_July2014%20final.pdf; Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco / European Commission. 2016. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf; Excise Duty Tables. Part III – Manufactured Tobacco / European Commission. 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties_tobacco_en.pdf.

вістю зробити це в максимально допустимі строки. У 2012–2018 рр. мінімальне акцизне навантаження на сигарети найбільше зросло в Литві – на 42,94 %, Естонії – на 44,23, Латвії – на 48,94 %, при цьому відповідний середній показник по ЄС-11 становив 28,65 %.

Для порівняння: в Україні наразі законодавчо передбачено підвищення мінімального акцизного податкового зобов'язання для сигарет у 2018–2024 рр. (також за шість років) більш ніж утричі – з метою досягнення мінімального рівня акцизу 90 євро за 1 тис. сигарет, попри те, що вітчизняна економіка перебуває в стані посткризового відновлення. Крім того, Угода про асоціацію з ЄС не встановлює терміни підвищення ставок акцизного податку для тютюнових виробів в Україні до рівня, не нижчого за відповідні мінімальні ставки в Євросоюзі. Отже, це можна робити повільніше¹.

Якщо Україна реалізує політику наближення ставок акцизного оподаткування тютюнових виробів до європейських стандартів із випередженням графіка виконання зобов'язань Угоди про асоціацію з ЄС, то логічним буде для збалансування інтересів держави й платників податків перейти також до порядку сплати акцизного податку, що відповідатиме вимогам ст. 7 Директиви 2008/118/ЄС. На нашу думку, найкраще повернутися до перерахування акцизу в десятиденний термін після подання декларації з акцизного податку з 2020 р.

Тимчасовий касовий розрив надходжень акцизного податку з тютюнових виробів внаслідок такої лібералізації порядку сплати можна компенсувати за рахунок обмеження обсягів ухилення від акцизного оподаткування та його уникнення. Це дасть змогу акумулювати додаткові бюджетні ресурси завдяки заходам, котрі ускладнять застосування небажаних для держави практик обходу оподаткування, та усунути одну з передумов подальшої тінізації тютюнового ринку. Адже чим більшу частину ринку втрачають сумнінні виробники та імпортери тютюнових виробів, тим значнішими є втрати не лише акцизу, а й ПДВ і податку на прибуток.

Підтвердженням збільшення обсягів ухилення від сплати акцизного податку з тютюнових виробів в Україні є збереження тенденції помітного відставання темпів зростання надходжень акцизу з цих товарів від аналогічного показника відповідних ставок оподаткування, яке не може бути зумовлене лише зменшенням обсягів споживання тютюнових виробів [1, с. 46]. Боротися з такими зловживаннями можна за допомогою впровадження фіскального механізму зниження привабливості декларування максимальних роздрібних цін на сигарети, “неподаткова” частина котрих є меншою від мінімальних економічно обґрунтованих показників собівартості виробництва й витрат на реалізацію сигарет, норми прибутку тютюнових компаній [15], та посилення контролю обігу підакцизних товарів².

¹ Докладніше про це див.: Соколовська А. М., Петраков Я. В. Гармонізація адміністрування акцизного податку в Україні у процесі виконання Угоди про асоціацію. *Бізнес Інформ*. 2017. № 11. С. 390; Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект / за заг. ред. В. І. Коротуна. Київ : Алерта, 2018. С. 13–22, 65–68.

² Докладніше про це див.: Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / за заг. ред. В. І. Коротуна. Київ : Алерта, 2017. 66 с.

Слід зауважити, що останнім часом в Україні досить поширилася практика форстолінгу, тобто активізації закупівлі акцизних марок наприкінці року (напередодні чергового підвищення ставок оподаткування), накопичення чималих запасів тютюнових виробів та різкого зменшення обсягів такої закупівлі на початку наступного року з відповідним “просіданням” податкових надходжень. У 2015–2017 рр. втрати від форстолінгу становили від 66,7 млн до 139,9 млн грн. Однак повернення до порядку сплати акцизного податку, чинного до 2013 р., знизить привабливість використання цього інструменту оптимізації оподаткування: подовження періоду відволікання обігових коштів для активізації складування зазначених товарів більшою мірою нівелюватиме ефект “економії” від сплати акцизу за старими ставками. Для посилення антифорстолінгового впливу скасування авансової сплати податку можна встановити граничний строк продажу тютюнових виробів у оптовій і роздрібній торгівлі з акцизними марками, придбаними в попередньому році, у три місяці [1, с. 48–59].

До інших переваг повернення до сплати акцизного податку з тютюнових виробів у десятиденний термін після подання податкової декларації можна віднести сприяння збільшенню обсягів інвестування за рахунок вивільнених фінансових ресурсів та поліпшення умов ведення бізнесу в Україні, що матиме позитивний вплив на формування доходів бюджету в довгостроковій перспективі.

Таким чином, запровадження авансової сплати акцизного податку з тютюнових виробів у день отримання акцизних марок із забезпеченням виключно “технічного” зростання податкових надходжень у 2013 р. за рахунок їх акумулювання за 13 місяців замість 12-и стало додатковим чинником збільшення обсягів нелегального обігу підакцизних товарів в умовах динамічного підвищення ставок акцизного оподаткування. Такий порядок сплати акцизу не відповідає сутності акцизного податку як податку на споживання та європейській практиці акцизного оподаткування, котра базується на вимогах ст. 7 Директиви 2008/118/ЄС, суперечить низці положень ПКУ, є складним у адмініструванні для платників податків. Передбачена у 2017 і 2018 рр. можливість відстрочення перерахування податку лише скоротила період відволікання обігових коштів та кількість платежів до бюджету. Водночас із кожним наступним посиленням акцизного навантаження зростають обсяги вилучених з обороту фінансових ресурсів виробників та імпортерів тютюнових виробів і залучених ними додаткових кредитних коштів, отже, порядок сплати акцизу потребує подальшої лібералізації.

Значно вищі, ніж у країнах ЄС, темпи щорічного збільшення ставок акцизного податку з тютюнових виробів в Україні актуалізують прийняття законодавчої зміни, котра дасть можливість помітно подовжити період перерахування акцизу до бюджету на основі використання простих процедур адміністрування (а не, наприклад, градації періоду відстрочення сплати акцизу залежно від виду тютюнових виробів, як регламентовано в Німеччині). Таким критерієм відповідає чинний в Україні до 2013 р. порядок сплати ак-

цизу протягом 10 календарних днів після подання податкової декларації, повернутися до котрого пропонуємо вже з 2020 р. Цей крок усуне законодавчі суперечності й негативні економічні наслідки застосування авансової сплати акцизу та сприятиме розв'язанню проблеми форстолінгу, через яку бюджет недоотримує надходження акцизного податку, а також переспрямуванню вивільнених коштів виробників тютюнових виробів на інвестиційні потреби й підвищенню інвестиційної привабливості України. При цьому доповнення зазначеної законодавчої зміни іншими заходами з обмеження ухилення від акцизного оподаткування та його уникнення дасть змогу збільшити податкові надходження не тільки в наступні роки, а й у короткостроковій перспективі за підсумками 2020 р.

Список використаних джерел

1. Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект / за заг. ред. В. І. Коротуна. Київ : Алерта, 2018. 102 с.
2. Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / за заг. ред. В. І. Коротуна. Київ : Алерта, 2017. 66 с.
3. Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Гармонізація акцизного оподаткування тютюнових виробів. *Економіка і прогнозування*. 2017. № 2. С. 93–115.
4. Соколовська А. М., Петраков Я. В. Гармонізація адміністрування акцизного податку в Україні у процесі виконання Угоди про асоціацію. *Бізнес Інформ*. 2017. № 11. С. 389–394.
5. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської ; ДННУ “Акад. фін. упр.”. Київ, 2017. 448 с.
6. Про загальний режим акцизних зборів : Директива Ради ЄС від 16.12.2008 (2008/118/ЄС), якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС. URL: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок деяких податків і зборів : закон України від 20.11.2012 № 5503. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5503-17>.
8. Звіт про результати перевірки обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України : затв. постановою Колегії Рахункової палати України від 23.09.2014 № 19-4. URL: https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/materials/UKR_Audit_Report_Tobacco_Tax.pdf.
9. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у 2009–2010 роках: особливості та уроки на перспективу. *Фінанси України*. 2011. № 4. С. 24–37.
10. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи : монографія / за ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської ; ДННУ “Акад. фін. упр.”. Київ, 2013. 491 с.
11. Мельник В. М., Кошук Т. В. Податкова політика України в умовах імплементації Угоди про асоціацію з Європейським Союзом. *Фінанси України*. 2016. № 7. С. 7–25.
12. Tobacco Taxation in Croatia – Comparison Within EU Context / Ž. A. Barać et al. *European Scientific Journal*. 2018. Aug. P. 59–73. URL: https://www.researchgate.net/publication/327762719_Tobacco_Taxation_in_Croatia_-_Comparison_Within_EU_Context.
13. Taxation in Slovenia 2018 / Ministry of Finance of Republic of Slovenia. 2018. Febr. URL: http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Davki_in_carine/Angle%C5%A1ki/Taxation_in_Slovenia_2018.pdf.

14. Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація) : Директива Ради ЄС від 21.06.2011 (2011/64/ЄС). URL: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.

15. Коротун В. І., Кошук Т. В. Антидемпінговий механізм стабілізації податкових надходжень з тютюнових виробів. *Фінанси України*. 2018. № 9. С. 60–72.

References

1. Korotun, V. I. (Ed.). (2018). *The dialectics of the reform of the excise taxation of tobacco products in Ukraine: the Eurointegration aspect*. Kyiv: Alerta [in Ukrainian].

2. Korotun, V. I. (Ed.). (2017). *Countering the illegal turnover of alcoholic beverages and tobacco products: EU and OECD experience*. Kyiv: Alerta [in Ukrainian].

3. Sokolovska, A. M., Rainova, L. B. (2017). Harmonization of excise tax on tobacco products. *Economy and forecasting*, 2, 93–115 [in Ukrainian].

4. Sokolovska, A. M., Petrakov, Ya. V. (2017). Harmonizing the administration of excise tax in Ukraine in the process of implementation of the association agreement. *Business Inform*, 11, 389–394 [in Ukrainian].

5. Sokolovska, A. M. (Ed.). (2017). *Tax harmonization in Ukraine under the terms of the Association Agreement between Ukraine and the EU*. Kyiv: DNNU “Akademiia finansovoho upravlinnia” [in Ukrainian].

6. European Union. (2008). *Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC*. Retrieved from <http://www.minjust.gov.ua/45885> [in Ukrainian].

7. Verkhovna Rada of Ukraine. (2012). *On amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the revision of the rates of certain taxes and duties* (Act No. 5503, November 20). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5503-17> [in Ukrainian].

8. Accounting Chamber of Ukraine. (2014). *Report on the results of verification of the justification of planning and effectiveness of control over the completeness of accrual and timely receipt of excise tax on tobacco and tobacco products to the State Budget of Ukraine* (Decree No. 19-4, September 23). Retrieved from https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/materials/UKR_Audit_Report_Tobacco_Tax.pdf [in Ukrainian].

9. Sokolovska, A. M. (2011). Tax policy in Ukraine during the 2009-2010 period: peculiarities and lessons for a perspective. *Finance of Ukraine*, 4, 24–37 [in Ukrainian].

10. Iefymenko, T. I., Sokolovska, A. M. (Eds.). (2013). *Dynamics of tax burden in Ukraine in the context of implementation of tax reform*. Kyiv: DNNU “Akademiia finansovoho upravlinnia” [in Ukrainian].

11. Melnyk, V. M., Koshchuk, T. V. (2016). Tax policy of Ukraine in terms of implementation the association agreement with the European Union. *Finance of Ukraine*, 7, 7–25 [in Ukrainian].

12. Barać, Ž. A. et al. (2018). Tobacco Taxation in Croatia – Comparison Within EU Context. *European Scientific Journal*, August, pp. 59–73. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/327762719_Tobacco_Taxation_in_Croatia_-_Comparison_Within_EU_Context.

13. Ministry of Finance of Republic of Slovenia. (2018, February). *Taxation in Slovenia 2018*. Retrieved from http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Davki_in_carine/Angle%20A1ki/Taxation_in_Slovenia_2018.pdf.

14. European Union. (2011). *Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco*. Retrieved from <http://www.minjust.gov.ua/45885> [in Ukrainian].

15. Korotun, V. I., Koshchuk, T. V. (2018). Antidemping mechanism of stabilizing tobacco taxation revenue. *Finance of Ukraine*, 9, 60–72 [in Ukrainian].