

*Коротун В.І., к.е.н.,
ст. науковий співробітник,
НДЦ ПО Національний університет
ДПС України, м. Ірпінь*

ГАРМОНІЗАЦІЯ СПЕЦИФІЧНОГО АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ ДО ВИМОГ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

У статті здійснено аналіз становлення та розвитку специфічного акцизного оподаткування в країнах Європейського Союзу та надано пропозиції щодо гармонізації податкового законодавства України до вимог Європейського Союзу.

В статье осуществлен анализ становления и развития специфического акцизного налогообложения в странах Европейского Союза и предоставлены предложения относительно гармонизации налогового законодательства Украины к требованиям Европейского Союза.

In paper author analyzes the formation and development of specific excise tax in the European Union and gives proposals for Ukraine's tax legislation harmonization to European Union requirements.

Постановка проблеми. Податкова система кожної країни відображає конкретні умови: рівень розвитку економіки, соціальної сфери, зовнішньої і внутрішньої політики, традицій народу, географічне положення і безліч інших чинників. У зв'язку з цим склад податкової системи, структурні співвідношення окремих податків, порядок обчислення, форми розрахунків, організація податкової служби можуть значно відрізнятись. У системі оподаткування кожної країни наявні свої особливості, на які необхідно звертати увагу Україні в процесі подальшого реформування податкової системи. Крім того, обрання курсу нашої держави на євроінтеграцію вимагає здійснення цілого ряду кроків щодо удосконалення вітчизняного законодавства, що безпосередньо стосується і акцизного збору. Розгляд законодавства ЄС у галузі оподаткування акцизним збором набуває актуальності ще через наявність останніми роками значних процесів реформування специфічного акцизного оподаткування в Україні.

Аналіз публікацій. Проблемі акцизного оподаткування та його впливові на різні сторони підприємницької діяльності присвячено ряд наукових робіт таких відомих авторів, як М. Ігнатишина, Б. Бурлуцького, К. Ковальчука, А. Рябцевої, В. Белінського, О. Шайди, Т. Реви, Д. Дяковського та багатьох інших.

У вирішення проблеми гармонізації національного законодавства до вимог ЄС щодо використання пільг зі сплати податків, у тому числі і акцизного збору, зробили А. Соколовська, Т. Єфіменко, І. Луніна.

Особливе значення вирішенню суперечностей оподаткування акцизним збором надавали І. Лютий, А. Дрига та М. Петренко, якими було дано оцінку системі податків на споживання України через призму наявного світового досвіду такого оподаткування.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значну увагу, яка приділяється специфічному акцизному оподаткуванню, його сучасна фіскальна ефективність і виконання ним функції регулювання споживання окремих груп товарів, засвідчує про необхідність у подальших реформах. Таке реформування повинно відбуватися в рамках інтеграційних процесів України, а також враховувати наявний світовий досвід функціонування акцизів. Тому визначення напрямів реформування акцизного збору та контролю за виробництвом і обігом підакцизних товарів набуває особливого значення. Про важливість даного питання свідчить і наявність численних випадків мінімізації сплати акцизного збору до бюджету України.

Метою статті є проведення аналізу становлення специфічного акцизного оподаткування в країнах ЄС, наявних процесів гармонізації законодавства, що регулює його стягнення, а також виокремлення напрямів реформування вітчизняного законодавства в рамках процесів інтеграції України до ЄС.

Виклад основного матеріалу. Акцизне оподаткування в зарубіжних країнах постійно 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.

Розвиток акцизного оподаткування в країнах ЄС проходить у рамках наявних інтеграційних процесів, які вимагають здійснення гармонізації національних законодавств і коригування законодавства держав-членів Європейського Союзу до положень відповідних директив. Щодо специфічного акцизного оподаткування, то вирішення проблем його гармонізації у Європейському Союзі було відображено в цілому ряді директив ЄС, головними з яких є: Директива Ради 92/12/ЄЕС про загальні умови для товарів, що обкладаються акцизним збором; три Директиви Ради, присвячені гармонізації структури акцизних зборів на мінеральні масла (Директива Ради 92/81/ЄЕС), на алкогольні напої (Директива Ради 92/83/ЄЕС) та тютюн (Директива Ради 92/78/ЄЕС), Директиви про зближення рівня ставок зборів на алкогольні напої (Директива Ради 92/84/ЄЕС), на сигарети (Директива Ради 92/79/ЄЕС) та на інші тютюнові вироби (Директива Ради 92/80/ЄЕС).

Загальною метою гармонізації специфічного акцизного оподаткування в країнах ЄС європейські можновладці формулюють такими трьома складовими: встановлення фіскальної нейтральності в самій фінансовій

системі ЄС, спрощення умов торгівлі для зовнішніх і внутрішніх агентів та створення умов для ефективного функціонування внутрішнього ринку ЄС.

Вторинне законодавство ЄС, яке регулює акцизний збір, має структуру, що характеризується наявністю горизонтальних і вертикальних директив. Горизонтальні директиви охоплюють основні аспекти правового регулювання всіх категорій підакцизних товарів без поділу їх на групи. Вертикальні директиви здійснюють правове регулювання по категоріях підакцизних товарів, встановлюючи їх структуру, мінімальний рівень ставок акцизного збору та способи розрахунку акцизного збору.

Основною директивою, яка регулює функціонування специфічних акцизів у країнах ЄС, є Директива 92/12/ЄЕС від 25.02.1992 року. Дана директива є горизонтальною і регулює загальний режим виробництва, зберігання, обігу та моніторингу підакцизних товарів, вона є базовою для країн-членів ЄС щодо норм, принципів і стандартів справляння акцизних зборів, а також визначає порядок застосування ставок податку.

Загальними принципами оподаткування акцизними зборами алкогольних напоїв і тютюнових виробів у країнах ЄС є такі:

- 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 [1].

Необхідною умовою при використанні правил переміщення підакцизних товарів під режимом призупинення оподаткування є застосуванням єдиного супровідного (адміністративного або комерційного) документа, а у разі, коли одержувач підакцизних товарів не є уповноваженим управляючим складом або зареєстрованим торговцем, додається також документ, який вміщує відомості про адресу офісу відповідних податкових органів держави-члена призначення, а також дату та номер платіжного документа або документа, що підтверджує одержання гарантії оплати таким офісом. Режим призупинення оподаткування для підакцизних товарів, які відправляються на експорт ліцензованим управляючим складом, що має постійне місце здійснення своєї діяльності в державі-члені, припиняється підтвердженням, яке видається митними органами щодо фактичного перетину кордону підакцизними товарами.

Крім директиви, процедура використання режиму призупинення оподаткування визначена регламентами Комісії ЄС № 31/96 від 10.01.1996 року щодо сертифікату звільнення від акцизного збору та № 2719/92 від 11.09.1992 року щодо супровідних адміністративних

документів для руху підакцизних товарів при режимі призупинення акцизу.

Положення, що стосуються структур і ставок на підакцизні товари, визначаються окремими директивами. Для алкогольних напоїв це Директива 92/84/ЄЕС від 19.10.1992 року, яка стосувалася гармонізації ставок акцизного збору на алкогольні напої, а метою Директиви 92/83/ЄЕС була гармонізація структур акцизних зборів на алкоголь і алкогольні напої.

У директивах Ради ЄС 92/83/ЄЕС та 92/84/ЄЕС проводиться розрізнення між окремими видами алкогольних напоїв – пивом, вином, міцними напоями, промисловим спиртом і встановлюються мінімальні ставки для кожного з них. Акцизний збір виражається в 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.

Держави-члени ЄС повинні встановлювати однакову ставку акцизного збору на всі види звичайного (тихого) вина та на всі види ігристого вина. Ці ставки можуть бути рівними. Передбачена також можливість запровадження зменшених ставок на вино, вміст алкоголю в якому не перевищує 8,5 %, і звільнення від оподаткування акцизним збором вина, виготовленого для власного споживання.

На відміну від України, у країнах Європейського Союзу найважливішим джерелом надходжень від специфічного акцизного оподаткування є акцизи на енергетику. Їх фіскальне значення у Великобританії становить 54 % від загальних надходжень податку, Німеччині – 69 %, Франції – 71 % [2]. На цю відмінність звертає увагу А.М. Соколовська, наголошуючи, що при загальних для України та країн ЄС принципах визначення об'єкта оподаткування в нашій країні відсутнє оподаткування безпосередньо акцизним збором як специфічним акцизом енергопродуктів. У країнах ЄС у рамках Співтовариства запроваджено з 1 січня 2004 року оподаткування і таких енергопродуктів, як вугілля, природний газ електроенергія та ін. [3, с. 112].

Обмеженість бази оподаткування акцизним збором в Україні, що є наслідком незначного переліку підакцизних товарів, стало причиною того, що акцизний збір з алкогольних і тютюнових виробів в Україні має найбільше фіскальне значення порівняно з країнами ЄС. Так, 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. 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.

Одним із шляхів удосконалення контролю за виробництвом і обігом спирту та алкогольних напоїв, повноти нарахування та сплати з них акцизного збору в Україні є запровадження системи акцизних складів, з наданням їм всіх ознак, які притаманні таким структурам у країнах Європейського Союзу. Так, у Директиві 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 під час здійснення його діяльності відповідно до певних умов, встановлених компетентними органами держави-члена, на території якої розташовано цей склад.

В Україні історично поняття „акцизний склад” було введено Законом України „Про внесення змін до деяких законів України щодо впорядкування обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів” № 2505-IV від 18.11.2004 року [4], де під цим поняттям було визначено приміщення, в яких здійснюється виробництво спирту етилового, та місця зберігання спирту, розташовані на державному підприємстві, яке виробляє етиловий спирт. Відповідно до положень Закону України „Про внесення змін до Закону України „Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України” під акцизним складом також почали розуміти виробничі приміщення на території підприємства, де суб’єктом підприємницької діяльності виробляється, обробляється (переробляється) горілка та лікєро-горілочні вироби, та його складські приміщення, в яких зберігається, одержується чи відправляється горілка та лікєро-горілочні вироби [5].

Якщо порівнювати вітчизняне акцизне законодавство із законодавством ЄС, то в нашій законодавчій базі відсутнє таке поняття, як „режим припинення оподаткування”. В Україні схоже за своєю процедурою, але не за змістом, є використання механізму сплати акцизного збору з використанням податкових векселів. Сфера застосування акцизних складів в Україні звужена до місць виробництва і зберігання етилового спирту, горілки і лікєро-горілочних виробів.

Питання підвищення рівня специфічного акцизного оподаткування в Україні на сьогодні є надзвичайно важливим, адже він є найнижчим у Європі, а номінальні надходження акцизного збору менші за відповідні показники такої невеликої за територіальними розмірами країни, як Люксембург. Однак підвищення рівня специфічного акцизного оподаткування не можливе без одночасного вдосконалення контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів. Так, у частині використання на підприємствах-виробниках акцизних складів недосконалість процедур

контролю призводить до потрапляння спирту до виробників контрафактної продукції. Ще однією схемою є реалізація спиртозаводами спирту виробникам під виглядом головної фракції спирту та технічних рідин. Внаслідок цього, на ринок потрапляє продукція сумнівної якості і за значно нижчими цінами, ніж передбачені відповідною урядовою постановою [6].

З метою підвищення рівня відповідних надходжень необхідним є впровадження автоматизованої бази обліку виробництва та обігу алкогольних напоїв і тютюнових виробів, адже саме по даній продукції існують найбільші ризики щодо ухилення від сплати акцизного збору. Удосконалення потребує як контроль за діяльністю безпосередньо спиртових заводів, які здійснюють виробництво не облікованого спирту або відпускають його виробниками лікєро-горілочної продукції під виглядом спиртовмісних рідин, технічного спирту та ін., так і за порядком маркування лікєро-горілочаних напоїв уже безпосередньо виробниками.

Якщо вивчати зарубіжний досвід, то в країнах-членах ЄС запроваджена система даних про платників акцизного збору – System for the Exchange of Excise Data, до якої з жовтня 2006 року запроваджено доступ у режимі реального часу, що є передумовою для функціонування єдиної електронної системи контролю за переміщенням підакцизних товарів (Excise Movement Control System) [7]. Однак в ЄС діє застереження, що, незважаючи на розширення використання засобів комп'ютерної техніки, всі підакцизні товари, які переміщуються відповідно з домовленостями про податкове призупинення між державами-членами ЄС, повинні супроводжуватися належним чином оформленим супровідним документом.

У Росії діє Єдина державна автоматизована система обліку, яка була введена в дію в другій половині 2006 року. Зазначена програма містить інформацію, яка надається підприємствами-виробниками спирту та спиртовмісної продукції та торговельними організаціями (за винятком роздрібною торгівлі), а також дані про виготовлені марки акцизного збору і використовується для контролю за обсягами виробництва і обігу продукції.

Окремі пропозиції щодо введення подібної системи надавалися В. Поповичем та О. Мойсюком [8, с. 267]. Зокрема, було запропоновано впровадження автоматизованої системи контрольнo-попереджувальнoго моніторингу в сфері обігу підакцизних товарів, яка б складалася з підсистеми спеціального декларування руху всіх видів підакцизних товарів і підсистеми ідентифікації щодо виявлення фальсифікації алкогольних напоїв і тютюнових виробів. З використанням першої підсистеми задокументовується рух підакцизних товарів від їх виробника до кінцевого споживача через використання спеціальних декларацій в електронному вигляді. Використання ж другої підсистеми дозволило б здійснювати ефективний контроль за реалізацією підакцизної продукції з

використанням можливостей її ідентифікації, що є слушним в умовах наявності проблемних питань у провадженні державного контролю за реалізацією підакцизних товарів саме кінцевому споживачу.

Суттєві відмінності порівняно з країнами ЄС в Україні характеризують оподаткування акцизним збором тютюнових виробів. Так, в Україні відсутнє поняття „сигарет найпопулярнішої цінової категорії”, а також мінімального акцизного податку (далі – МАП). За використанням показника вартості тютюнових виробів найпопулярнішої цінової категорії визначається величина МАП. Враховуючи таку систему оподаткування, споживачі тютюнових виробів фактично самі регулюють рівень використання специфічного акцизного оподаткування, адже мінімальний акцизний податок повинен становити не менше 57 %.

Крім того, до відмінностей вітчизняного законодавства щодо оподаткування акцизним збором тютюнових виробів також належить:

- порядок визначення бази оподаткування. Згідно з положеннями Декрету Кабінету Міністрів України „Про акцизний збір” від 26.12.1992 р. за № 18-12 базою оподаткування акцизним збором є обороти з реалізації тютюнових виробів, при чому на відміну від країн ЄС, де адвалерна складова податку обраховується від максимальної роздрібною ціни тютюнових виробів, в Україні вказана категорія використовується лише для визначення мінімальних вимог до сумарного акцизу;

- у країнах ЄС мінімальна частка акцизів у роздрібній ціні визначена на рівні 57 %, в Україні до акцизу є лише мінімальні вимоги до сумарного акцизу на рівні 24 % (з 2008 року мінімальні вимоги встановлюються в гривнях з 1000 шт. сигарет, станом на 1.04.2010 року в абсолютному вираженні становить 50 гривень за 1000 шт. сигарет без фільтра та 100 гривень за 1000 шт. сигарет з фільтром);

- загальна частка акцизів (універсального та специфічного) в роздрібній ціні тютюнових виробів в Україні значно менша за відповідний показник по країнах ЄС;

- лише наприкінці 2008 року до Закону України „Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби” було введено норму щодо індексації специфічної складової акцизу, виходячи з річних показників інфляції;

- в Україні відсутній механізм встановлення мінімальних роздрібних цін на тютюнові вироби, як це передбачено в законодавствах країн ЄС;

- у більшості країн ЄС регулювання засад оподаткування специфічним акцизом здійснюється урядами відповідних країн. В Україні система оподаткування регулюється тільки законами, прийняття яких є винятково прерогативою Верховної Ради України.

У цілому, чинним законодавством України встановлені ставки акцизного збору нижчі, ніж ставки ЄС. Однак в Україні різке підвищення ставок акцизного збору до рівня ставок передбачених в директивах ЄС

неможливе і потребує поступового вирішення, адже такі зміни можуть суттєво вплинути на величину та структуру сукупного попиту. Протягом останніх років в Україні відбувалося неодноразове підвищення ставок акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби, що в цілому є позитивним і відповідає як загальноєвропейським, так і загальносвітовим тенденціям. Однак в Україні такі підвищення не носять системного характеру і, як правило, відбуваються з метою фіскального наповнення бюджету країни.

Висновки. Таким чином, можливими напрямами гармонізації законодавства України, що регулює функціонування акцизного збору, є наступні:

- уніфікація законодавства, що регулює справляння акцизного збору;

- удосконалення переліку підакцизних товарів через введення до його складу товарів, які за своєю сутністю є підакцизними (фракція головна етилового спирту, „рідини в потоці”, тютюнова сировина) з запровадженням відповідного контролю за їх виробництвом та обігом;

- запровадження поетапного підвищення розміру ставок податку, в тому числі і через вдосконалення механізму індексації ставок, встановлених у національній валюті;

- запровадження системи акцизних складів на всіх підприємствах, які беруть участь у виробництві підакцизної продукції до моменту сплати акцизного збору до бюджету;

- 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 повинна передбачати застосування електронного контролю за просування підакцизних товарів на всьому ланцюгу – від виробника до кінцевого споживача;

- удосконалення системи надання пільг зі сплати акцизного збору 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;

- створення єдиного державного органу, функціональне призначення якого буде полягати в виконанні, крім фіскальних функцій, також і функцій по контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, а також проведення державної політики у частині регулювання експортно-імпортних операцій з обов'язковим наданням йому права проведення оперативно-розшукових і слідчих дій;

- запровадження механізму призупинення та анулювання ліцензій на право виробництва та реалізації підакцизних товарів у разі виявлення

випадків ухилення від сплати податків, порушень умов здійснення ліцензованих видів діяльності;

– через оптимізацію системи сертифікації підакцизної продукції, сприяння зростанню рівня виробництва вітчизняних алкогольних напоїв і тютюнових виробів та ін.

Використані джерела інформації:

1. Excise Duties: Commission provides free on-line access to excise registration number (SEED on-Europa) // IP/06/1400. – Brussels, 16 October 2006. - P. 1.
2. Taxations Trends in the European Union : Data for the EU Member States end Norway // Luxemburg : Office for Official Publication of the European Communities. – 2008. – p. 447.
3. Соколовська А. М. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І.О. Луніна та ін. – К. : НДФІ, 2006. – С. 237.
4. Про внесення змін до деяких законів України щодо впорядкування обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів: Закон України від 18.11.2004 року за №2189-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Система інформаційно-правового забезпечення ЛІГА: ЗАКОН.
5. Про внесення змін до Закону України „Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України. Закон України від 25.03.2005 року за №2505-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Система інформаційно-правового забезпечення ЛІГА: ЗАКОН.
6. Про встановлення розміру мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін на окремі види алкогольних напоїв вітчизняного виробництва : постанова Кабінету Міністрів України : від 30.10.2008 р. № 957 // [Електронний ресурс] // Офіційний вісник. – 2008. – № 84. – Ст. 2827. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
7. Excise Duties : Commission provides free on-line access to excise registration number (SEED on-Europa) // IP/06/1400. – Brussels, 16 October, 2006. – P. 1.
8. Попович В. Удосконалення механізмів контролю у сфері обігу підакцизних товарів / В. Попович, О. Мойсюк // Науковий вісник академії ДПС України. – 2003. – № 2. – С. 265–268.
