



УДК 336.226.3

ПРОБЛЕМА ІСТОРІЇ РОЗВИТКУ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ

Буканов Г.М., к. політ. н., доцент,
доцент кафедри конституційного, адміністративного та трудового права
Запорізький національний технічний університет

Купін А.П., к. ю. н., доцент,
доцент кафедри конституційного, адміністративного та трудового права
Запорізький національний технічний університет

Стаття присвячена аналізу проблеми історії розвитку акцизного податку, що є важливим для забезпечення сучасного ефективного регулювання процесу сплати податків.

Ключові слова: історія розвитку, акцизний податок, непрямий податок, підакцизні товари, ціна товарів.

Статья посвящена анализу проблемы истории развития акцизного налога, что является важным для обеспечения современного эффективного регулирования процесса уплаты налогов.

Ключевые слова: история развития, акцизный налог, косвенный налог, подакцизные товары, цена товаров.

Bukanov G.M., Kupin A.P. THE PROBLEM OF THE HISTORY OF THE EXCISE TAX

The article analyzes the problems of the history of the excise tax, which is important for modern effective regulation of taxes.

Key words: history of development, excise tax, indirect tax, excise goods, price of goods.

Постановка проблеми. Проблема сплати податків в умовах трансформації системи економічних відносин, дефіциту Державного бюджету України є винятково актуальною. Для ефективного регулювання процесу сплати податків важливим є дослідження історії розвитку акцизного податку.

Аналіз останніх досліджень. Проблема історії розвитку акцизного податку характеризується недостатністю наукових розробок і висвітлення в юридичній літературі. Різним аспектам історії розвитку податкового законодавства свої праці присвячували В.А. Бабич, Н.П. Кучерявенко, Н.В. Нечай та інші вчені. В.А. Бабич визначено поняття, історичний розвиток та правові засади акцизного податку [1]. Н.П. Кучерявенко досліджено проблеми податкового права на рівні навчального підручника [2]. Н.В. Нечай здійснено нариси з історії оподаткування [3].

Мета статті – дослідження проблеми історії розвитку акцизного податку.

Виклад основного матеріалу. Акциз (від лат. *accido* – обрізаю; англ. *excise duties*; фр. *accise*) – це непрямі податки, що включаються в ціну товару та оплачуються покупцем. Суми акцизу вносять у бюджет організації, які знаходяться на території України, а також філії, відділення й інші відособлені підрозділи підприємств, що реалізують зроблені ними підакцизні товари, а також під час ввозу на територію України підакцизних товарів [4, с. 27]. Законодавчо поняття акцизного податку закріплюється в пп. 14.1.4 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, де він визначається як непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) [5]. Перелік товарів (продукції), на які встановлюється акцизний податок, і ставки акцизного податку затверджуються Верховною Радою України. Акцизний

податок містить у собі як фіскальну функцію, наповнюючи державний бюджет, так і регулюючу функцію податків. Остання корегує попит і пропозицію, збільшуючи ціну на товар за рахунок акцизу або зменшуючи шляхом виключення з переліку товарів, що підлягають акцизному податку. Механізм акцизних податків дуже схожий на механізм податку на додану вартість. Це непрямі податки, вони обидва входять у ціну товару та сплачуються споживачами. Проте їх розрізняє кілька принципів моментів. По-перше, податок на додану вартість належить до типу універсальних акцизів (сплачуються по одній ставці з усіх товарів, робіт, послуг), а акцизний податок є специфічним акцизом, тобто сплачується по декількох групах ставок, диференційованим по окремих різновидах товарів. По-друге, акцизний податок – це податок на товари або продукцію, тоді як податок на додану вартість використовує в якості об'єкта оподаткування оборот від реалізації товарів (робіт, послуг). З метою оперативного вирішення питання оздоровлення економічного стану підприємств, установ та організацій, стимулювання виробництва продукції вітчизняними товаровиробниками у відповідності з п. 4 розділу XV «Перехідних положень» Конституції України, Указом Президента України від 18 червня 1998 р. № 653/98 Кабінет Міністрів України наділено правом вносити зміни до ставок акцизного податку та ввізного мита на товари, перелік яких затверджується Верховною Радою України, без права на встановлення нульових ставок акцизного податку та ввізного мита на зазначені товари.

Платниками акцизного податку є суб'єкти підприємницької діяльності – виготовлювачі підакцизного товару (продукції), суб'єкти підприємницької діяльності, що імпортують підакцизні товари (продукцію), а також громадяни України, іноземні громадяни й особи без громадянства, що ввозять (пересилають)

предмети (товари) на митну територію України відповідно до законодавства.

Основою для вирахування акцизу, як і для вирахування митних податків, є митна вартість товарів, транспортних засобів і інших предметів. Акцизний податок вираховується по ставках у відсотках до обороту з продажу, а також у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції).

Сума акцизного податку із завезених на територію України товарів відраховується в державний бюджет, а з товарів, виготовлених в Україні, – в місцевий бюджет у співвідношенні, встановленому Верховною Радою України.

Суб'єкти підприємницької діяльності, що імпортують підакцизний товар (продукцію), в обов'язковому порядку під час перетинання кордону їх декларують і надають митним органам декларацію.

Найбільш повно можна визначити місце та роль акцизу для розвитку економіки держави, розглянувши історичне його виникнення.

Заходи, спрямовані на збір мита, здійснюються з того часу, як з'явилась держава. Вже на ранніх стадіях державності й розвитку зовнішніх торгових зв'язків спостерігається діяльність держави з вчинення дій, що згодом проявляють себе як елементи митної справи.

За твердженням Д.Г. Черника, «появу механізмів, схожих на податкові, можна побачити в найбільш ранньому різновиді соціальних норм – звичаях. Жертвопринесення мало обов'язковий характер, хоча і регулювалося по-іншому» [6, с. 4]. Проте регульованими державою подібні податки й відрахування стають в Єгипті, Греції, Римі [2, с. 10]. Хоча історія і не зберегла точних документальних свідчень про час виникнення митних податків на території України, однак з упевненістю можна зазначити, що вже в V–IV ст. ст. до н. е. в містах Причорномор'я існували митні порядки; знали про них і в Скіфській державі, що торгувала та воювала з Ольвією, Херсонесом та іншими містами. Здавна як норма звичаєвого права існувало правило стягувати «мит» або «мито» – збір за провіз товарів через застави. Було мито «сухе» – при провезенні товарів по суші й мито «водяне» – при провезенні по воді. Саме до цих понять належать збережені в слов'янських мовах слово «митник» – збирач податків або «митниця» – місце збору мита [7, с. 11]. Товарний обмін між країнами, таким чином, існував здавна, але широкий розвиток міжнародного обміну явище відносно молоде. Жодний народ або плем'я протягом свого історичного розвитку не обходились без обміну.

Податкова система в Україні розпочинає свою історію з VIII–XII ст. ст., з часів формування Київської держави – Русі. Найдавнішою системою прямих податків на утримання княжого двору та дружини була у Київській Русі данина, що сплачувалася звичайно продуктами сільського господарства та промисловості (хутром, воском, медом, хлібом, шкірами тощо). Збирали данину безпосередньо, виїжджаючи на так зване полюддя (від «ходіння по людях»), у вигляді різних дарів князю чи представникам його адміністрації («поклон», «почесть», «стан») чи «повозом», коли її привозили до Києва. Серед прямих податків виділяли дари (добровіль-

не підношення підданих), данину (плату підданих), оброк (плату за користування певними земельними наділами, знаряддями праці тощо) [3, с. 18].

Своєрідну форму акцизного податку було запроваджено запорізькими козаками: з перевизників вина та горілки, які приїздили на Січ, збирався податок по одному карбованцю за ємкість, у якій перевозились напої. На додачу до цього стягувався ще й натуральний податок – одне відро з продавця алкогольних напоїв та сім відер – із покупця алкогольних напоїв. Лише ті, хто сплачував такий податок, могли торгувати на території Січі. Також цікавим фактом було те, що шинки, яких, за документами січового архіву, по володіннях запорізьких козаків налічувалося понад 370, давали чималий податок – 1120 крб. на рік [3, с. 54].

За весь період історії державності на митну систему сильний вплив мали політичні відносини між державами, а також економічний чинник. Так, у 1790–1822 рр. російський уряд був змушений змінити свою митну політику відповідно до вимог тих держав, зближення з якими було бажане [7, с. 149]. Головним серед економічних чинників була необхідність стимулювати російську промисловість, традиційні й вигідні види виробництва, активізувати в цілому зовнішньоекономічну діяльність Росії. У зв'язку з початком у Франції буржуазної революції Росія домовляється з Англією, Австрією й Пруссією не вивозити у Францію хліб і сировину і не заводити французьку мануфактуру. Потім Маніфестом 1793 р. Катерина II заборонила вивіз російських товарів у Францію і ввіз з Франції будь-яких товарів. У 1797 р. Павло I дозволив увіз у Росію деяких товарів, а в 1800 р. з метою розвитку вітчизняного виробництва була підтверджена заборона на ввіз у Росію шовкових і паперових тканин, скла, порцеляни, фаянсу.

Після розгрому армії Наполеона Росія відновила нормальні зовнішньоторговельні зв'язки з європейськими державами й у 1816 р. частково скасувала заборони, введені в 1810 р. на французькі товари. У 1819 р. Росія прийняла новий митний тариф, один із самих ліберальних в історії країни. Проте російська промисловість та торгівля ще не були готові конкурувати з європейськими товарами, тому про свободу торгівлі говорити було передчасно.

У 50-х рр. XIX ст. у всьому світі поширювалися фритредерські (від англ. free trade – вільна торгівля) тенденції в зовнішній торгівлі, і Росія не могла залишитися осторонь від цього процесу: митні тарифи 1850, 1857 і 1868 рр. відрізнялися ліберальним характером і сприяли свободі торгівлі.

У XIX ст. картина різко змінюється, міжнародний товарообіг не тільки росте в розмірах, але й набуває іншого характеру. Він стає необхідною складовою частиною господарства, незамінним джерелом задоволення найважливіших потреб широких прошарків населення.

Після періоду депресії (1900–1909 рр.) Росія вступила в смугу підйому (1909–1913 рр.). Проте митна система не набула в цей період істотних змін.

Сума митних прибутків за 20 років перед світовою війною зросла більш ніж удвічі; у 1893–1897 рр. вона щорічно складала 174 млн.



крб., а в 1913 р. – 370 млн. крб. На утримання митного відомства в 1909–1913 рр. витрачалося щорічно в середньому 11,5 млн. крб., на прикордонну варту – 14,8 млн. крб. Загальна витрата на охорону кордону спеціальним апаратом у розмірі 26,3 млн. крб. складав усього 8% від прибутків. Митниця стає дуже прибутковою для російської держави [2, с. 316]. Нова державна влада після Жовтневої революції в Росії скептично віднеслася як до дореволюційної системи митних органів, так і до концепції митної справи в цілому. Реалізація ленінської ідеї державної монополії зовнішньої торгівлі, по суті, заблокувала широке застосування митно-тарифного регулювання та зробила систему митного контролю допоміжним інструментом регулювання зовнішньої торгівлі. До цього мова йшла, в основному, про прямі податки. Проте ніщо в галузі оподаткування не викликало стільки дискусій, як ідея непрямих податків або співвідношення їх і прямих податків. Історично виникнувши пізніше прямих непрямих податки почали відігравати значнішу роль у наповненні державного бюджету (покритті державних витрат).

Адже одним із різновидів непрямих податків є акцизи. У сучасному податковому законодавстві вони звичайно займають наступне місце після податку з доданої вартості (або податків, що його замінюють) за значенням та обсягом надходжень у бюджет.

Акцизи були відомі вже в Древньому Римі, де податки з внутрішнього споживання використовувалися досить широко. Поряд із прямими податками в Римі існувала система непрямих податків. Основу їх складали: «вектигаль» – по суті, транзитне мито з товарів, перевезених через римську державу; «порториум» – мито, стягнуте з відпущення рабів на свободу; податок із солі. У Західній Європі система акцизів уперше вводиться в Голландії під час війни з Іспанією, і в XVI ст. була настільки поширена, що деякі предмети оподатковувалися по п'ять-шість разів. Просування акцизів по Європі було складним, і їхнє введення сприймалося з недовірою, при цьому акциз і одержав другу назву – «голландського чорту». У Росії акцизи, на думку Н.П. Кучерявекко, вперше з'являються при Петрі I, хоча податки, по своїй суті схожі з ними, були давно [2, с. 35].

При Петрі I вже частіше зустрічаються мита з виробництва товарів. При заснованій ним у 1719 р. Камер-Коллегии знаходилася «пошлинная и акцизная Контора», «в котрой все пошлинная и акцизная дела всей держави с принадлежащими книгами, счетами и прочим быть надлежит». З того часу поняття акциз одержало право на існування та стало зустрічатись у законодавчих актах [9, с. 75].

У Росії ще з прадавніх часів до другої половини XVIII ст. предмети споживання, вироблені як у самій державі, так і поза її межами, оподатковувалися внутрішнім митом, що в давнину заміняло й акцизи, і зовнішні митні податки, що існують у даний час. Система внутрішніх мит, у значенні фінансової системи, остаточно була знищена тільки під час правління Імператриці Єлизавети в 1757 р.

З історії фінансів Росії відомо, що внутрішніми митами називались взагалі всі податки, що

стягувались з різноманітних дій, які наближали товар до споживача після його виготовлення. Таким чином, не тільки провезення товарів через застави по дорогах і річках, не лише ввезення їх у міста, складання, зважування або вимірювання, продаж та купівля, інші подібні дії обкладались внутрішнім митом, але йому підлягали навіть купці при проїзді їх з товаром, а іноді навіть і без нього. Лише виробництво товарів – операція обернення сировини в готову продукцію, ніколи не підлягало обкладанню митом. Крім того, внутрішні мито відрізняються від акцизів ще й надзвичайним розмаїттям дій, що підлягають оподаткуванню. Справді, акциз зазвичай стягується або з виробництва товарів, або з їх продажу, а зовнішнє мито – лише за переміщення товарів через кордон держави.

До кінця XVIII ст. прямі податки в Росії в системі державних прибутків починають грати другорядну роль, на перше місце виходять непрямі податки. Останні забезпечують більш 40 % надходжень, тоді як основні види прямих податків давали в бюджет лише біля третини прибутків. Непрямі податки в основному зосередилися на солі (з 2-ї половини XVII ст.), тютюні. Обкладення акцизним податком тютюну, що зупинилось при Катерині II (1762 р.), було відновлено з 1838 р. У XIX ст. до них приєднуються акциз на буряковий цукор (з 1848 р.), акциз на керосин (з 1872 р. по 1877 р.), а акциз на сіль скасовується з 1881 р. [6, с. 15].

Далеко не так просто виглядає система внутрішніх митних податків. Вони існували як у стародавніх державах так і у всій Західній Європі. І завжди з'являлись набагато раніше акцизу, не дивлячись на те, що вони по своїй суті здійснюють несприятливий вплив на народне багатство і навіть у фінансовому аспекті не дають значних переваг. Причина полягає в тому, що обкладання митом – дія при акцизному податку не така явна, як при внутрішніх митних податках. Встановлення нормального акцизного податку можливе лише тоді, коли уряд має значні знання про властивості різних промислів та споживання виготовленої ними продукції. На той час подібних знань не було. Тоді здавалося набагато зручніше оподатковувати товар під час провозу його через застави по дорогах і ріках, або під час ввозу в місто, або при зважуванні і т. п., чим при самому виробництві, або продажу товарів у крамницях [2, с. 19]. Перевага непрямим податкам надавалась у Франції на рубежі 60-70-х рр. XVIII ст. міністром фінансів абатом Терре, який ввів нові податки та уточнював механізми роботи діючих. Він вважав податки на споживання менш обтяжливими, тому що вони стягуються поступово й непомітно. Установлення непрямих податків відбувалося диференційовано. Терре виходив з того, що продукти першої необхідності повинні бути звільнені від непрямих податків (наприклад, зерно), худоба оподатковувалась незначно, вино – трохи більше, грубі тканини – дуже мало, а предмети розкоші – дуже високо [2, с. 20].

Система непрямих податків в Англії в XVIII ст. доповнилася корабельним, «очажним» податком, хоча перший акциз, дозволений Парламентом, мав значення тимчасового податку і встановлювався тільки на один рік.

Значно зміцнилися ті види мита, що мали протекціоністський характер. У результаті непрямі податки в загальній сумі прибутків значно перевершили частку прямих.

У Пруссії в XIX ст. стрімко зросло число акцизів і непрямих податків. З 1810 р. зникає різниця в обкладенні акцизним податком для різних провінцій, і акциз із винятково міського податку перетворюється в загальнодержавний. При цьому дещо змінюється система податків, оскільки сполучення між провінціями були цілком вільними, зовнішня ж торгівля втратила яскраво виражений меркантилістичний характер [10, с. 15].

У XVIII ст. у Росії був прийнятий ряд акцизних статутів, серед яких – Статут про акциз із тютюну, що поширювався на всі частини Імперії, за винятком Туркестанського краю. Відповідно до ст. 5 Статуту тютюновий прибуток, що надходить на користь скарбниці, складав:

1) акциз із виготовленого тютюну, стягнутий за допомогою обкладення податком тютюнових виробів;

2) податок за патент на утримання тютюнових фабрик і закладів для продажу листового тютюну та тютюнових виробів;

3) мито з привізного тютюну, листового та виготовленого.

Крім цього, характерним було те, що місцеве управління тютюновим прибутком у губерніях і областях покладається на Губернські Акцизні Управління. Безпосереднє спостереження за тютюною промисловістю й торгівлею покладається на окружних акцизних наглядачів, їх помічників та дільничних наглядачів. Відповідно до Статуту до постачальників тютюну на той час ставились вимоги більш жорсткі, ніж до постачань інших товарів. Іноземний листовий тютюн міг бути вписаним через кордон та одержуватись із митниць лише тютюновими фабрикантами та тими з оптових торговців, що мають право на торгівлю іноземним тютюном. Перевезення тютюну провадилися тільки по встановленому для цього особливим документом (ярликом або перевізним посвідченням).

Серед переваг непрямих податків у порівнянні з прямими А.Н. Гур'єв виділяє бюджетну сторону, «оскільки непрямі податки збільшують прибутки держави за рахунок росту населення або його добробуту і тому більш вигідні для країн, що прогресують в економічному відношенні» [10, с. 16]. Це призводить до збільшення їхньої частки в податкових надходженнях: у 1890 р. у Великобританії від прямих податків надійшло 17,28%, а від непрямих податків – 82,72% надходжень у бюджет; у Франції від прямих податків надійшло 16,29%, а від непрямих податків – 83,71% надходжень у бюджет; у Німеччині – 24,63% та 75,37% відповідно; в Італії – 36,17% 63,83% відповідно. Ставки митного податку, що існували на початку 1900-их років, були зазначені в «Загальному митному тарифі по Європейській торгівлі» в рублях і копійках; також існувало зазначене в тому ж тарифі додаткове мито, що встановлювалось на підставі Іменного Найвищого Указу 21 липня 1900 р., у більшості випадків – в процентному співвідношенні, але не на всі види товарів, а тільки на певні, судячи з переліку, найбільше ліквідні [1, с. 217].

При порівнянні зазначеного переліку товарів, на які в 1900 р. були встановлені ставки додаткових мит, і переліку товарів (продукції), на які встановлюється акцизний податок, і ставки акцизного податку в цей час, спостерігається ряд загальних ознак: додаткові мита й акциз встановлюються на високоліквідні товари.

Реформування економіки України націлене на перехід до ринкових відносин, зумовлює зростання ролі податків і їхнього впливу на різноманітні сфери життєдіяльності суспільства й держави. Податки виступають основним джерелом прибутків бюджетної системи [1, с. 218].

Висновки. Законодавці багатьох держав стикаються з дилемою: збільшити дохідну частину бюджету за рахунок надходження податкових платежів при підвищенні ставок податку і, таким чином, скоротити дефіцит державного бюджету, або встановити середню оптимальну ставку, сформувати систему стійких стимулів для всіх виробників і забезпечити мінімізацію дефіциту в найближчому майбутньому та стабілізацію економічного положення в цілому. Перший напрямок, в основному характерний для вирішення нагальних проблем, носить більш політичний характер і, на жаль, знаходить широке застосування в розвитку податкового законодавства України. Другий напрямок, більш зважений, оскільки в підсумку створює в майбутньому впевненість виробників, стимулює виробництво, що саме по собі скорочує дефіцит держбюджету.

На нашу думку, зараз для економіки України акцизні надходження є життєво важливим джерелом поповнення бюджету, а тому невміння користуватись ними суттєво ускладнить погашення дефіцитної частини держбюджету, крім того, виступаючи економічною нетарифною мірою, акциз на імпортовані товари сприяє створенню рівних умов для конкуренції на внутрішньому ринку між вітчизняними й імпортованими товарами.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бабич В. Поняття, історичний розвиток та правові застави акцизного збору / В. Бабич // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – № 1(19). – 2003. – С. 212–218.
2. Кучерявенко Н.П. Налоговое право / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Консум, 1997. – 432 с.
3. Нечай Н.В. Нариси з історії оподаткування / Н.В. Нечай. – К. : Вісник податкової служби України, 2002. – 144 с.
4. Юридическая энциклопедия / [под ред. М.Ю. Тихомирова]. – М. : Юринформцентр, 1997. – 525 с.
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (з наступними змінами) // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.
6. Налоги / [под ред. Д.Г. Черника]. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 215 с.
7. Ладзыженский К. История русского таможенного тарифа / К. Ладзыженский. – СПб. : Тип. В.С. Балашева, 1886. – 411 с.
8. Сандровский К.К. Таможенное право / К.К. Сандровский. – К. : Вища шк., 1974. – 174 с.
9. Красин Л.Б. Вопросы внешней торговли / [предисл. министра внешней торговли СССР Н.С. Патолічева] / Л.Б. Красин. – [2-е изд., пересмотр. и доп.]. – М. : Междунар. отношения, 1970. – 360 с.
10. Гурьев А.Н. Прямые и косвенные налоги. Pro u contra / А.Н. Гурьев. – СПб. : Тип. А.С. Суворина, 1893. – 110 с.