

## ДОСВІД ОПОДАТКУВАННЯ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ В УКРАЇНІ ТА КРАЇНАХ ЄС

У статті проаналізовано особливості акцизного оподаткування у державах-членах ЄС. Запропоновано напрями подальшого наближення специфічних акцизів до норм і стандартів податкового європейського законодавства та визначено необхідність використання досвіду країн ЄС з метою адаптації до системи оподаткування акцизним збором в Україні.

В статье проанализированы особенности акцизного налогообложения в государствах-членах ЕС. Предложены направления последующего приближения специфических акцизов к нормам и стандартам налогового европейского законодательства и определено необходимость использования опыта стран ЕС с целью адаптации к системе налогообложения акцизным сбором в Украине.

In the article the features of excise taxation are analysed in the EU states-members. Directions of the use of specific excises are offered in accordance with norms and standards of the tax European legislation and determined necessity of the use of experience EU countries with the purpose of adaptation to the taxation excise duty system in Ukraine.

*Ключові слова:* акцизний збір, акцизне оподаткування, підакцизні товари, акцизний склад, законодавство ЄС.

Розвиток вітчизняного ринку підакцизних товарів та формування на ньому конкурентного середовища відбувається стихійно та не може забезпечити відповідної стабільності економічного розвитку.

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.

Акцизний збір, у зв'язку з обмеженим колом підакцизних товарів, здійснює незначний вплив на загальний рівень цін у країні, проте водночас, за рахунок диференціації ставок, змінює структуру ринкових цін і споживання.

Важливість проблеми специфічного акцизного оподаткування в Україні зумовлена тим, що збільшення доходів до бюджету, ліквідація його дефіциту є одним з головних практичних завдань держави, а акцизні збори виступають гарантованим джерелом поповнення державної скарбниці. Це зумовлює необхідність розробки та реалізації відповідної загальнодержавної програми вдосконалення регулювання цього ринку та посилення конкуренції на ньому.

Загальні питання акцизного оподаткування займають досить вагоме місце у працях учених різних країн. Проте дослідження та публікації О.Данилова, А.Дриги, В.Опаріна, О.Резніченко, А.Соколовської, В.Федосова та ін. визнають неефективність чинної системи акцизного оподаткування, необхідність її реформування і вдосконалення та звертають увагу на досвід використання специфічного акцизу зарубіжними країнами. Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід зазначити, що питання справляння акцизного збору та оцінка його ролі потребують подальшого наукового дослідження.

Серед економічних проблем акцизного оподаткування не вирішеними 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.

Мета статті – проаналізувати особливості акцизного оподаткування в країнах Європейського Союзу, визначити пріоритетні напрями застосування акцизів для виконання покладених на них функцій та визначити проблемні питання, що виникають при застосуванні чинного законодавства, показати недоліки існуючої системи акцизного оподаткування та запропонувати шляхи і механізми їх ліквідації.

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.

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 [1].

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 лікero-горілочаних виробів.

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

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 лікero-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:

✓ 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 [3, с. 98].

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

Акцизний збір за своєю економічною сутністю є податком на споживання, про що свідчить сама назва податку, хоча на сьогодні доцільніше застосовувати у визначенні даного фіскального інструмента назву «акцизний податок», тобто такий, який не має цільового призначення. Функції, притаманні „збору“, акцизний податок більше виконує в країнах ЄС, де надходження акцизних зборів спрямовуються до спеціального фонду держбюджету та використовуються для фінансування затрат за напрямками, безпосередньо пов'язаними з відшкодуванням негативної дії споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів на здоров'я споживача.

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. 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% роздрібною ціною найбільш популярної цінової категорії. Загальна мінімальна ставка акцизного податку має становити не менше 64 євро на 1 000 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.

Сьогодні традиційні акцизи на алкогольні напої та тютюнові вироби в середньому по країнах Європейського Союзу приносять до третини надходжень від специфічних акцизів (рис. 1), 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, с. 367].

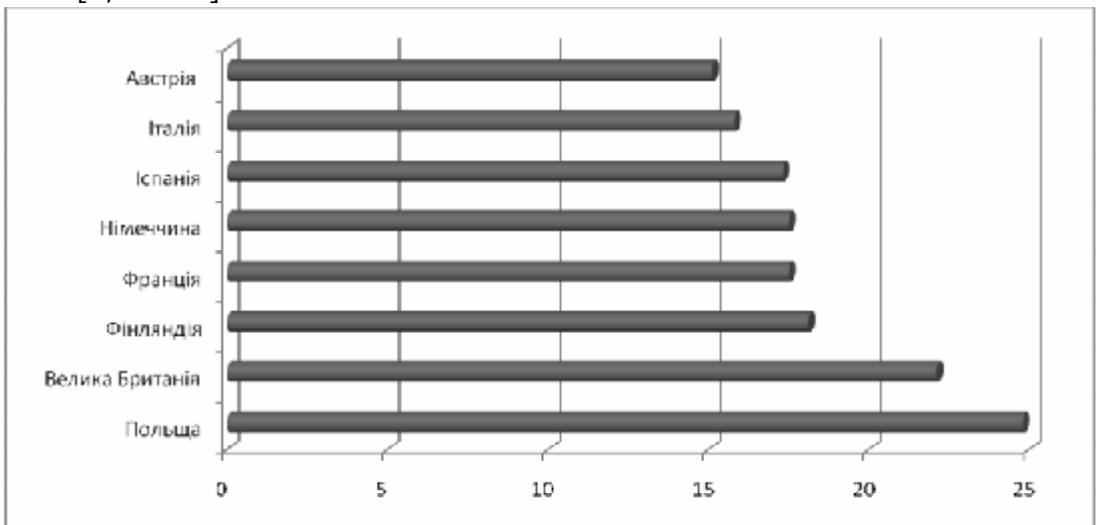


Рис. 1. Частка акцизного збору у загальному обсязі податкових надходжень країн ЄС, % [8]

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 [9, с. 8], [10, с. 196].

Таблиця 1

*Частка акцизного податку в роздрібних цінах алкогольних напоїв та тютюнових виробів в країнах ЄС та України*

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

\* За власними розрахунками

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.

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.

#### **Список використаних джерел:**

1. 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)
2. Офіційний сайт Державної податкової адміністрації України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua)
3. Excise Duties: Commission provides free on-line access to excise registration number (SEED on-Europe) / IP/06/1400. – Brussels, 16 October 2006. – P.101.
4. 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)
5. 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)
6. 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)
7. Taxations Trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway // Luxembourg : Office for Official Publication of the European Communities. - 2008. - p. 447.
8. Statistiques des recettes publiques des pays membres des l'OCDE 1965-2005 / OCDE. – Paris, 2006. – Table 30.
9. Alcohol Taxation. – Report №18 of International Center for Alcoholic Policies, May 2006. – P.10.
10. Frank J. Chloupka, Teh-wei Hu, Kenneth E. Warner, Rowena Jacobs, and Ayda Yurekli. Tobacco control in developing countries. – World Health Organization, 2000. – P. 239