

УДК 336.228

Брехов С.С.

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЗА ОБІГОМ СПИРТУ ТА АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ В УКРАЇНІ

У статті проведено аналіз сучасної практики адміністрування акцизного податку в Україні та з використанням відповідного світового досвіду, надано пропозиції щодо шляхів реформування системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв.

Ключові слова: акцизний податок, адміністрування акцизного податку, обіг спирту та алкогольних напоїв, моніторинг за рухом підакцизних товарів.

Постановка проблеми. Незважаючи на впровадження Податкового кодексу, схожістю підходів в оподаткуванні акцизним податком з країнами ЄС та СНГ, наявності спеціалізованого структурного підрозділу у складі Міністерства доходів та зборів України, питання ефективності справляння акцизного податку з алкогольних напоїв залишається надзвичайно актуальним. Так, аналіз податкових надходжень в період зростання ставок акцизу свідчить про їх непропорційність. Якщо у 2010 році надходження від сплати акцизу з вироблених в Україні алкогольних напоїв становили 4,8 млрд. грн., то у 2012 році – лише 4,6 млрд. грн. або на 5 % менше [1], в той час як ставки акцизного податку зросли на 17 %. За різними даними тіньова складова ринку алкогольної продукції в Україні становить від 30 до 60 %, а для країн ЄС, де частка акцизів у вартості продукції є набагато вищою і сягає 60–70%, даний показник не перевищує 10 %.

Адміністрування акцизів з алкогольних продуктів є постійним предметом досліджень як вітчизняних, так і зарубіжних науковців та практиків. На думку більшості експертів та науковців, основними ризиками адміністрування акцизного податку на алкогольні напої залишаються неконтрольований обіг спирту, його нецільове використання, маніпулювання ставками податку в межах окремих груп підакцизних товарів. Так, Анісімова Н.М.[2], Циганов В.М.[3] та Бусол О.Ю. [4] наголошують на необхідності невідкладних та комплексних заходів, направлених на протидію тіньовому обігу алкогольних напоїв, Макаренко В.В. та Коротун В.І. [5] – на необхідності гармонізації законодавства у сфері акцизної політики з країнами ЄС, Довгань А.С. [6] пропонує націоналізувати виробництво міцних алкогольних напоїв.

Мета статті. Враховуючи, що перед Україною продовжує стояти питання щодо підвищення ефективності справляння акцизів, трансформації акцизної політики відповідно до вимог країн-членів ЄС та світового досвіду, метою даної статті є визначення пріоритетних напрямів удосконалення акцизного оподаткування алкогольних напоїв та контролю за їх обігом.

Виклад основного матеріалу. Діяльність у сфері виробництва та торгівлі алкогольними напоями досить жорстко регламентується спеціальним законодавством, зокрема законами України „Про державне регулювання

виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів”, „Про виноград та виноградне вино” та розділом VI Податкового кодексу України, а також розробленими на їх основі нормативними актами. Саме неефективність системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв є основною проблемою та такою, що утворює ряд похідних проблем та недоліків в адмініструванні цього виду акцизу.

Необхідність удосконалення системи контролю за обігом алкогольної продукції є постійним предметом дискусій щодо:

- посилення державного регулювання ринку алкогольних товарів;
- необхідності додаткового регулювання коньячного сегменту виробництва алкогольних напоїв через відсутність державної монополії на виробництво коньячних спиртів;
- доцільності збереження державної монополії на виробництво спирту (вважається, що такий спирт є основою тіньового ринку);
- впровадження системи наскрізного моніторингу руху підакцизних товарів.

У той час як в Україні податковим агентом зі сплати акцизу виступає підприємство виробник алкоголю, то в ЄС – особа, яка реалізує товар кінцевому споживачу. Відповідним чином в ЄС більша увага зосереджена на ланці розповсюдження підакцизної продукції, а в Україні – на виробниках. Окрім того, багато країн мають соціально відповідальне законодавство, що передбачає державну монополію на виробництво та реалізацію алкогольної продукції [7, с. 70] (див табл. 1). Так, монополія на розподіл алкогольних напоїв існує переважно в країнах ЄС та деяких штатах США, на виробництво – країнах колишнього СРСР. Такі країни як Болгарія, Норвегія, Турція та Македонія одночасно мають монополію на виробництво та розподіл алкогольних напоїв. Лише Україною з наведеного у таблиці переліку не застосовується режим державної монополії ні у сфері виробництва, ні у сфері реалізації алкогольних напоїв, проте має монополію на виробництво спирту.

Особливість контролю за обігом підакцизного товарів в Україні полягає у функціонуванні акцизних складів як на підприємствах виробників спирту, так і виробників алкогольних напоїв. У державах-членах ЄС також обіг сировини та алкогольної продукції можливий лише через акцизні склади, облік і відпуск на яких здійснюється не за участю представників фіскальних чи інших державних органів, а самостійно суб'єктами господарської діяльності, що мають відповідну ліцензію податкового органу. В державах-членах ЄС за допомогою електронного обміну інформацією відстежується рух від виробника до пунктів продажу алкогольної продукції. Учасники ринку через систему вносять інформацію про факт отримання чи відвантаження продукції, а у разі, якщо від покупця такий факт не підтверджено, то обов'язок сплати відповідної суми акцизу виникає у продавця. Таким чином, участь у тіньовому обігу алкогольних товарів заздалегідь не вигідна господарюючим суб'єктам Євросоюзу оскільки, крім фінансової відповідальності, вони взагалі можуть втратити право на здійснення діяльності, що підлягає ліцензуванню.

Таблиця 1

Види державних монополій у сфері виробництва та обігу алкогольних напоїв

Країна	Монополія на виробництво	Монополія на реалізацію
Білорусь	так	
Болгарія	так	на роздрібну торгівлю
Канада		на роздрібну торгівлю
Фінляндія		на роздрібну торгівлю (для напоїв міцністю понад 4,7%)
Франція		на оптову торгівлю бренді
Німеччина		на оптову торгівлю бренді
Латвія	так	
Литва	так	
Норвегія	так	на роздрібну торгівлю
Швеція		на роздрібну торгівлю (крім німецького пива)
Швейцарія	на міцні алкогольні напої (дозволяє ліцензування інших виробників)	
Македонія	так	на розподіл
Туркменія	так	
Турція	так	на розподіл
України	на виробництво спирту етилового	
США		на оптову торгівлю для 18 штатів, з них в 10 на роздрібну

Джерело: побудовано автором.

Враховуючи наведене, а також спираючись на загальноєвропейський досвід, до стратегічних напрямів підвищення ефективності контролю за обігом алкогольної продукції в Україні є використання одного з режимів державної монополії на оптово-роздрібну торгівлю або її суцільний контроль з боку держави. За таких умов виявлення та вилучення тіньової продукції, що розповсюджується у несанкціонований спосіб, має суттєво полегшитись. Розвиток державних роздрібних торговельних мереж з метою впровадження державної монополії економічно невиправданий через значні обсяги капіталовкладень. Націоналізація сфери виробництва алкогольних напоїв неодмінно призведе до маркетингових прорахунків та втрат частки на внутрішньому та зовнішньому ринках, суперечить основним законам України. Одночасно державна монополізація оптового сегменту ринку, як засвідчує світовий досвід, не потребує значних витрат та може бути запроваджена за короткий проміжок часу, але при цьому слід забезпечити прозорий механізм ціноутворення задля забезпечення однакових конкурентних умов виробникам.

Для України введення монополії на виробництво спирту було виправданим заходом, оскільки це сприяло підвищенню якості продукції, в тому числі тієї, яка знаходиться у тіньовому обігу, та зменшило негативні наслідки від

вживання неякісного алкоголю. Так, експерти вказують на той факт, що сировиною для тіньового виробництва продукції є необлікований спирт, що виготовляється на державних спиртозаводах та розливається на потужностях легально-зареєстрованих виробників [8, с. 186]. Таким чином, поєднання державної монополії, недосконалості та непрозорості системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв є основними чинниками функціонування тіньового сегменту ринку алкогольної продукції в Україні.

Частковому вирішенню даних проблем повинні були сприяти зміни до спеціального законодавства, що набули чинності з початку 2013 року, відповідно до яких акцизні склади повинні бути обладнані витратомірами-лічильниками обсягу виробленого етилового спирту. Такі придали підлягають обов'язковому внесенню до Єдиного державного реєстру витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового. Відпуск спирту етилового без наявності витратоміра-лічильника обсягу виробленого спирту етилового у відповідності до вимог ст. 230 Податкового кодексу України забороняється [9]. Водночас на даний час вимоги до такого обладнання та порядок ведення їх Єдиного державного реєстру не затверджені Кабінетом міністрів України, що негативно впливає на ризик збереження високої частки тіньової економіки та збільшує вартість адміністрування податку у зв'язку з необхідністю відволікання трудових ресурсів на роботу акцизних складів.

На користь впровадження системи наскрізного моніторингу руху підакцизних товарів свідчить не лише світова практика, а й відносна простота впровадження з огляду на сьогоденний рівень розвитку інформаційних систем та комунікацій. В ідеалі електронна система обігу має забезпечити можливість відстеження в розрізі партії та конкретної акцизної марки (одиниці товару) руху від виробника продукції до її кінцевого споживача. Відповідно втрата або поява незареєстрованого товару буде прямо вказувати на ту ланку системи, що носить протиправний характер для відповідного реагування.

Таким чином спробуємо визначити та запропонувати найбільш оптимальну концепцію системи наскрізного моніторингу за рухом підакцизних товарів використовуючи поєднання інформаційних податкових систем, які вже функціонують або мають запрацювати найближчим часом в Міністерстві доходів і зборів України, зокрема:

- 1) державний реєстр витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового;
- 2) єдиний реєстр товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв;
- 3) система співставлення податкового кредиту та податкових зобов'язань з податку на додану вартість;
- 4) єдиний реєстр реєстрації податкових накладних;
- 5) електронна стрічка РРО;
- 6) єдиний державний реєстр місць зберігання алкогольних напоїв;
- 7) реєстри ліцензій суб'єктів господарювання, які мають право на здійснення операцій у сфері виробництва та розподілу підакцизних товарів;
- 8) спеціальна та податкова звітність суб'єктів господарювання.

Зазначені інформаційні ресурси містять певні відомості для функціонування системи наскрізного моніторингу руху підакцизних товарів. Зокрема, ведення реєстру витратомірів-лічильників та єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв є відправною точкою для здійснення наскрізного моніторингу руху підакцизних товарів. Відповідно відпуск спирту та продукції в обхід зазначених систем носить суто протиправний характер та має ознаки кримінального злочину. Це відповідно матиме стримуючий ефект для суб'єктів ринку та створить ефективний інструментарій для виявлення несанкціонованих поставок. Водночас відповідні підзаконні нормативні акти ще не затверджені, що на не дозволяє оцінити технічні аспекти їх функціонування та ефективності.

Крім того, інформативність реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту та алкогольних напоїв є неповною, так як його наповнення відповідно до ст. 230 Податкового кодексу здійснюється лише розпорядниками акцизних складів. При цьому поза контролем залишається рух алкогольних напоїв у оптовій мережі, що створює умови для безперешкодного перевезення тіншової продукції.

Порядок ведення єдиного реєстру податкових накладних передбачає необхідність реєстрації податкових накладних підакцизних товарів з зазначенням їх найменування, коду згідно з УКТ ЗЕД та інших відомостей. Незручність використання даного ресурсу полягає у тому, що облік податкових зобов'язань з ПДВ ведеться за першою подією (поставка чи оплата) в той час як виникнення зобов'язань зі сплати акцизу - при відвантаженні готової продукції, а в самих податкових накладних не вказуються дані про суми акцизного податку і об'ємний вмісту спирту у відповідній партії товару. Характерно, що партії товару при проходженні ланцюга від виробника до торгівельної мережі змінюються, роздрібнюються, змішуються. Все це у підсумку призводить до того, що моніторинг за рухом підакцизної продукції потребує значних витрат часу, витребування додаткових документів обліку у платника та його контрагентів, проведення зустрічних звірок.

Система співставлення податкового кредиту та податкових зобов'язань з податку на додану вартість, у тому вигляді що функціонує, дозволяє проводити звірки з податку на додану вартість та не дає такої можливості для акцизного податку через відсутність відповідних даних в податкових накладних та реєстрах виданих та отриманих податкових накладних. Для виправлення даної ситуації необхідно внести зміни до нормативних актів, що регламентують порядок виписки податкової накладної та ведення реєстрів податкових накладних.

Запровадження електронної стрічки РРО з початку 2014 року має стратегічне значення для здійснення роздрібною сегменту торгівлі підакцизними товарами. Водночас, на даний час, у чеках РРО зазначення суми акцизного податку та об'ємного вміст спирту не передбачено. Проте у разі внесення відповідних законодавчих змін податкові органи матимуть змогу здійснювати моніторинг за рухом підакцизних алкогольних товарів від виробника (імпортера) до споживача.

Інформаційні ресурси щодо місць зберігання алкогольних напоїв (на даний час не впроваджено) та наявності ліцензій у сфері виробництва та розподілу підакцизних товарів дозволяють податковим органам встановлювати ознаки правомірності здійснених оборотів (поставок) за ланцюгу від виробника до споживача.

Ефективність контролю за обігом підакцизних товарів може бути суттєво посилена у разі аналізу податкової та спеціальної звітності. Зведені показники спеціальної звітності на макрорівні дозволяють проводити оцінку наявної бази оподаткування акцизним податком. Нормативними документами передбачено подання щоквартальних звітів „Про обсяги виробництва та реалізації спирту” (1-РС), „Про обсяги виробництва та реалізації алкогольних напоїв” (2-РС) [10], для оптових продавців алкогольних напоїв передбачено подання звіту про обсяги придбання та реалізації алкогольних напоїв за формою 1-ОА [11]. Проте для ретельного аналізу ринку алкогольної продукції, наскрізного моніторингу за справами акцизу, використання даної звітності не можливе через зазначення в них не пов’язаних між собою показників, недотримання принципу повного охоплення операцій з підакцизними товарами.

Висновки. Дане дослідження дає можливість стверджувати, що на даний час фіскальними органами створені певні умови для функціонування системи наскрізного моніторингу за рухом підакцизних товарів. Водночас необхідно вжити заходи щодо адаптації її елементів до потреб наскрізного моніторингу та їх синхронного використання. Ключовим елементом ефективності системи моніторингу має бути аналітичний блок з виявлення відхилень від прийнятих стандартів та алгоритм відпрацювання встановлених ризиків. Орієнтовна можливість тестового впровадження наскрізного моніторингу – початок 2014 року, а повноцінне використання – з 2015. Для підвищення її ефективності пропонується реалізувати наступні заходи:

1. Впровадження, вдосконалення ведення та використання державних реєстрів: витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового; товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв; місць зберігання алкогольних напоїв.

При цьому необхідно розширити коло користувачів реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв учасниками ринку у сфері оптової торгівлі.

2. З метою синхронізації обсягів поставок за даними інформаційних ресурсів Міністерства доходів і зборів України з ПДВ та акцизного податку внести зміни до Податкового кодексу в частині отримання права на податковий кредит, що виникає при придбанні підакцизної продукції лише по факту її оприбуткування.

3. З метою здійснення наскрізного моніторингу за рухом підакцизних товарів роздрібного сегменту ринку, а також додаткового інформування споживача, внести зміни у нормативні акти щодо відображення у касових чеках, електронних стрічках відомостей про суми акцизного податку та об’ємний обсяг спирту.

Відповідні вимоги необхідно запровадити при заповненні первинних супровідних документів та податкових накладних. Це дозволить, на основі вже існуючих інформаційних ресурсів з співставлення податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ, контролювати рух акцизної складової у вартості алкогольних напоїв від виробника до споживача.

4. Впровадження акцизних марок з більш високим ступенем захисту від підробок, наявністю QR кодів, що крім можливості відстежувати рух алкогольної продукції до моменту її реалізації, дозволить споживачам самостійно визначати легальність походження обраного продукту.

Перевагою наданих пропозицій є відносна простота впровадження, мінімальне внесення змін до законодавчих та підзаконних актів, можливість аналогічного запровадження більшості груп підакцизних товарів.

Список використаних джерел:

1. Звіти про виконання зведеного бюджету України в 2001–2012 роках – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.treasury.gov.ua
2. Анісімова Н.М. Правове регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв : автореферат дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Н. М. Анісімова; КМ України, Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2012. – 19 с.
3. Циганов О.Г., Пающик І. І. Нові технології спеціального маркування акцизних марок // Сучасна спеціальна техніка. – 2009. - №2 (17). - С. 112–116.
4. Бусол О.Ю. Особливості державної політики правового регулювання виробництва і збуту підакцизних товарів та ефективність протидії злочинам у цій сфері // Боротьба з організованою злочинністю та корупцією : теорія і практика. – 2009. - №21 . – С. 182–191.
5. Макаренко В. В., Коротун В. І. Акцизний збір в регулюванні споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів // Таврійський науковий вісник – 2009. – Вип. 67. – С. 322–328.
6. Довгань А.С. Основні засади націоналізації алкогольно-тютюнового сектору економіки як шлях переосмислення ринкових відносин // Проблеми державного управління розвитком промислового потенціалу регіону. Збірник наукових праць Донецького державного університету управління. - Серія „Державне управління” .-2010. - Том XI. - Випуск 151. – С. 121–128.
7. Блинов М.В. Система контролю и регулирования алкогольного рынка в США. - Налоговая политика и практика. – М:– 2008. - № 9. – С. 67-72.
8. Бусол О.Ю. Особливості державної політики правового регулювання виробництва і збуту підакцизних товарів та ефективність протидії злочинам у цій сфері // Боротьба з організованою злочинністю та корупцією : теорія і практика. – 2009. - № 21. – С. 182–191.
9. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248. – Режим доступу : www.rada.gov.ua

10. Про затвердження форм звітів щодо обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та інструкцій щодо їх заповнення : Наказ ДПА України від 13 жовтня 2005 року № 449 [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2005. – № 44. – Ст. 2811. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
11. Про затвердження Форм звітів щодо придбання та реалізації алкогольних напоїв і тютюнових виробів та інструкцій щодо їх заповнення : наказ ДПА України від 27 квітня 2006 року № 228 [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2006. – № 25. – Ст. 1846. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.

Подано до редакції 26 червня 2013 року

Брехов С.С.

Направления усовершенствования системы контроля за оборотом спирта и алкогольных напитков в Украине.

В статье проведен анализ современной практики администрирования акцизного налога в Украине и, с использованием соответствующего мирового опыта, сформулированы предложения относительно путей реформирования системы контроля за оборотом спирта и алкогольных напитков.

Ключевые слова: акцизный налог, администрирования акцизного налога, оборот спирта и алкогольных напитков, мониторинг за движением подакцизных товаров.

Brekhov S.S.

Areas of improvement control over the circulation of spirits and alcoholic beverages in Ukraine

This article provides an analysis of the current administrative practices of the excise tax in Ukraine and, using relevant international experience, given the proposals for reform the system of control over the circulation of spirit and alcoholic beverages.

Keywords: excise tax, administration of excise tax, circulation of spirits and alcoholic beverages, monitoring the movement of excisable goods.

Брехов Сергій Сергійович – кандидат економічних наук, провідний науковий співробітник відділу податкової політики та методології оподаткування Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету ДПС України.