

**ДЕЯКІ АСПЕКТИ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ**  
**SOME ASPECTS OF EXCISE TAXATION IN UKRAINE**

*Статтю присвячено питанню адміністрування акцизного податку та аналізу його фінансової ефективності в Україні. Встановлено, що трансформації в оподаткуванні підакцизними товарами в Україні відповідають сучасним європейським тенденціям у цій сфері. Визначено основні проблеми національного акцизного оподаткування та надано рекомендації щодо його вдосконалення.*

**Ключові слова:** *непряме оподаткування, акцизний податок, підакцизні товари, податкове регулювання.*

*Статья посвящена вопросам администрирования акцизного налога и анализу его фискальной эффективности в Украине. Установлено, что трансформации в налогообложении подакцизными товарами в*

*Украине соответствуют современным европейским тенденциям. Определены основные проблемы национального акцизного налогообложения и представлены рекомендации по его усовершенствованию.*  
**Ключевые слова:** *непрямое налогообложение, акцизный налог, подакцизные товары, налоговое регулирование.*

*The article is devoted to the administration of the excise tax and the analysis of its fiscal efficiency in Ukraine. The results of the study found that transformation in the taxation of excisable goods in Ukraine comply with the current European trends in this field. Identified key problems of national excise taxation and recommendations for its improvement.*

**Key words:** *indirect taxation, excise duty, excisable goods, tax regulation.*

УДК 334.732.2

**Волкова О.Г.**

к.е.н.,  
 старший викладач кафедри фінансів  
 Одеський національний  
 економічний університет

**Постановка проблеми.** Зважаючи на те, що переважна частка у складі податкових надходжень до бюджету держави припадає на непрямі податки, питання акцизного оподаткування як одного з видів непрямого оподаткування завжди знаходиться в центрі уваги науковців. Обрана тематика дослідження актуалізується в умовах економічної кризи, яка загострює питання необхідності наповнення доходної частини бюджету держави.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематика акцизного оподаткування на сучасному етапі знаходиться в центрі уваги вітчизняних учених А.І. Крисоватого, А.В. Пислиці, С.В. Рєви, С.Л. Лондар, які досліджують теоретичні аспекти акцизного оподаткування, сучасні трансформації податкової політики в цій галузі та їх вплив на розвиток економік країн ЄС та України.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є систематизація змін у податковому регулюванні

підакцизних товарів в Україні, аналіз фінансової ефективності акцизного податку, визначення недоліків у його адмініструванні та основних заходів щодо вдосконалення цього сегменту оподаткування.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Загальновідомо, що непрямі оподаткування впливає на рівень цін, інвестицій, споживчий попит. Окрім того, непрямі податки виступають не тільки інструментом впливу на виробництво і споживання, а й беззаперечним інструментом фінансової політики. Так, кризові явища в економіках держав ЄС засвідчили необхідність зміщення акценту з оподаткування капіталу на оподаткування споживання. Саме непрямі податки забезпечили стабільні надходження до державної казни більшості країн ЄС незалежно від стану їх економік [4, с. 86]. Аналогічні тенденції характерні і для України (табл. 1).

Таблиця 1

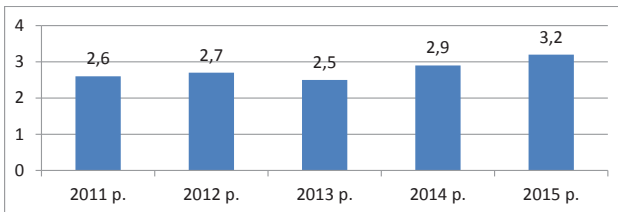
**Структура доходів Зведеного бюджету України в 2011–2015 рр.**

| Показник  | 2011 р. | 2012 р. | 2013 р. | 2014 р. | 2015 р. |
|---|---------|---------|---------|---------|---------|
| Доходи всього, %, у тому числі                    | 100     | 100     | 100     | 100     | 100     |
| 1. Податкові надходження, всього, %, у тому числі | 84,0    | 80,9    | 79,9    | 80,6    | 77,2    |
| 1.1. Податок на додану вартість                   | 32,6    | 31,2    | 29,0    | 30,5    | 27,4    |
| 1.2. Акцизний податок                             | 8,5     | 8,6     | 8,3     | 9,9     | 10,9    |
| 1.3. Мито   | 2,9     | 2,9     | 3,0     | 2,7     | 6,1     |
| 1.4. Податок на прибуток підприємств              | 13,8    | 12,5    | 12,4    | 8,8     | 4,6     |
| 1.5. Податок на доходи фізичних осіб              | 18,0    | 15,2    | 16,3    | 16,5    | 15,3    |
| 1.6. Інші податки                                 | 8,2     | 10,5    | 10,9    | 12,2    | 12,9    |
| 2. Не податкові надходження, всього, %            | 15,0    | 18,2    | 19,2    | 17,7    | 21,5    |
| 3. Інші доходи, %                                 | 1,0     | 0,9     | 0,9     | 1,7     | 1,3     |

*Джерело: складено за даними [8]*

Як видно з табл. 1, непряме оподаткування у складі трьох податків (податок на додану вартість, акцизний податок та мито) формує більше 40%, а акцизний податок – близько 10% доходів Зведеного бюджету України. Отже, держава спрямовує фіскальне навантаження саме на непряме оподаткування.

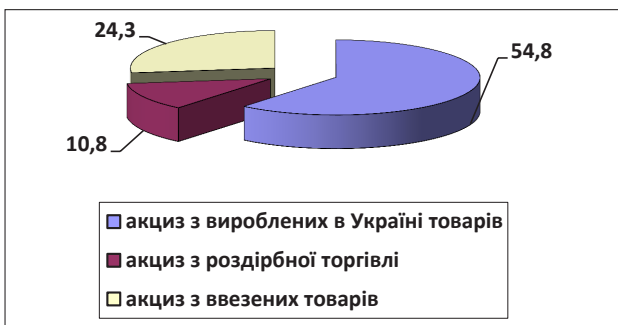
Підтвердженням посилення фіскальності акцизного оподаткування є й збільшення його питомої ваги у ВВП з 2,6% у 2011 р. до 3,2% у 2015 р. (рис. 1).



**Рис. 1. Питома вага акцизного податку у ВВП України в 2011–2015 рр.**

Джерело: складено за даними [7; 8]

Суттєве зростання питомої ваги акцизного податку в 2015 р. до 10,9% доходів Зведеного бюджету України (табл. 1) відбулося, у тому числі, внаслідок запровадження акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів. У структурі загальних надходжень із цього податку до Зведеного бюджету України в 2015 р. акцизний податок із роздрібною торгівлі підакцизними товарами становив більше 10% (рис. 2).



**Рис. 2. Структура акцизного податку Зведеного бюджету України в 2015 р., %**

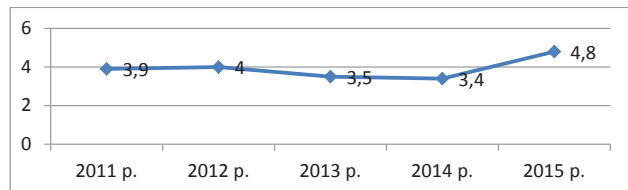
Джерело: складено за даними [7]

Іншим суттєвим фактором, який обумовив зростання фіскальності акцизного податку в 2015 р., є збільшення його ставок. Відзначимо, що в країнах ЄС посилення позицій непрямого оподаткування відбувається за рахунок збільшення ставок акцизів на алкогольну і тютюнову продукцію, паливо, природного газу [4, с. 15].

Слід визнати, що незважаючи на схожість тенденцій податкової політики України з європейськими країнами у сфері непрямого оподаткування, головні причини, які обумовлюють посилення непрямого оподаткування, є різними.

Одним із факторів, з яким мають рахуватися країни ЄС у сфері лібералізації прямого оподаткування, є висока мобільність капіталу та податкова конкуренція з іншими країнами. В Україні акцентування на непрямому оподаткуванні більшою мірою пов'язано зі значним рівнем тінізації економіки, високим рівнем малозабезпеченого населення, що формує вузьку базу для прибуткового та майнового оподаткування.

Зростання фіскальності акцизного оподаткування посилює податкове навантаження на кінцевих споживачів, що підтверджує розрахунок імпліцитної ставки оподаткування акцизного оподаткування України (відношення надходжень акцизного податку до кінцевих споживчих витрат домогосподарств) (рис. 3).



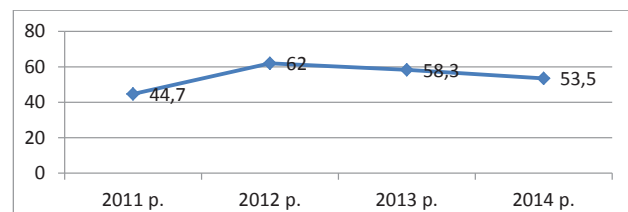
**Рис. 3. Імпліцитна ставка акцизного оподаткування в Україні в 2011–2015 рр.**

Джерело: складено за даними [7; 8]

За загальними правилами збільшення податкового навантаження на платників податків загалом оцінюється критично. Однак у даному разі йдеться про споживання шкідливих для здоров'я людей товарів (алкоголю, тютюнових виробів). За таких умов збільшення податкового навантаження з підакцизних товарів на витрати домогосподарства не може слугувати стримуючим фактором у посиленні фіскальності оподаткування цих груп товарів.

Підтвердженням цього є той факт, що «збільшення податкових ставок на тютюнові вироби на 10% забезпечує скорочення споживання тютюну на 4% у країнах із високим рівнем доходів і приблизно на 8% – у країнах із низьким і середнім рівнями доходів, водночас податкові надходження від тютюну збільшуються майже на 7%» [5, с. 313].

В Україні в 2014 р. обсяги продажу тютюнових виробів зросли порівняно з 2011 р. у 1,2 рази. Однак починаючи з 2012 р. простежується негативна тенденція щодо поступового скорочення обсягів продажу (рис. 4).



**Рис. 4. Обсяги продажу тютюнових виробів через торгову мережу та мережу ресторанного господарства України в 2011–2014 рр., млрд. шт.**

Джерело: складено за даними [7]

На фоні щорічного скорочення обсягів продажу тютюнових виробів у 1,1 рази надходження з акцизного податку на тютюнові вироби Зведеного бюджету за останні п'ять років зросли у 1,5 рази. Поряд із цим мінімальні податкові зобов'язання зросли майже у два рази, специфічні податкові ставки – у 2,4 рази, адвалорні податкові ставки зменшилися у два рази (табл. 2, рис. 5).

Відзначимо, що в 2016 р. специфічна ставка на сигарети знову була підвищена до 318,26 грн. за 1 000 шт., а мінімальне податкове зобов'язання – до 425,75 грн. за 1 000 шт.

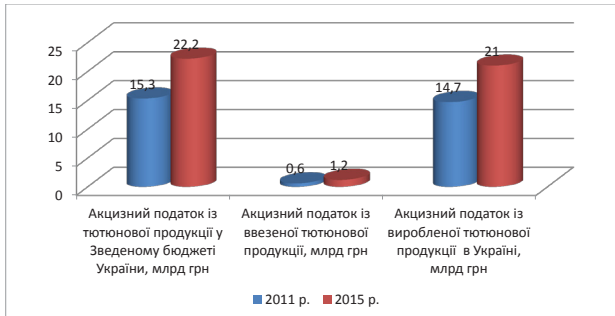


Рис. 5. Акцизний податок на тютюнові вироби Зведеного бюджету України в 2011 р. та 2015 р.

Джерело: складено за даними [8]

Збільшення ставок акцизного податку є заходом виконання вимог Директиви Ради «Про структуру та ставки акцизного збору, що застосовується до переробленого тютюну» 2011/64/ЄС від 21.06.2011 р., відповідно до якої акциз на сигарети має бути не менше 90 євро на 1 000 сигарет та становити не менш ніж 60% від середньозваженої роздрібної ціни на сигарети. В Україні частка акцизу в ціні становить 40–50% від середньозваженої роздрібної ціни на сигарети. За таких умов подальше збільшення ставок акцизного податку є безумовною перспективою. Предметом обговорення є лише терміни підвищення податкових ставок.

Підвищення акцизів є лише одним з інструментів регулювання обігу підакцизних товарів. Загалом, зміни в адмініструванні акцизного податку в Україні з моменту набуття чинності Податкового кодексу України можна систематизувати за двома основними напрямками: перший – посилення фіскальності цього виду оподаткування, другий – посилення контролю над обігом підакцизних товарів (рис. 6).

Зауважимо, що фіскальна ефективність акцизного оподаткування досягається не тільки завдяки регулюванню елементів акцизного податку (зміні податкової ставки, об'єкта оподаткування, переліку платників та кількості податкових пільг тощо), а й



Рис. 6. Основні новації в адмініструванні акцизного оподаткування в Україні

Джерело: складено за даними [10]

Таблиця 2

Податкові ставки акцизного податку на тютюнові вироби в Україні в 2011р. та 2015 р.

| Підакцизний товар    | 2011 р.             |                                      |  | 2015 р.             |                                      |  |
|----------------------|---------------------|--------------------------------------|--|---------------------|--------------------------------------|--|
|                      | Адвалорні ставки, % | Специфічні ставки, грн. за 1 000 шт. | Мінімальні податкові зобов'язання, грн. за 1 000 шт. | Адвалорні ставки, % | Специфічні ставки, грн. за 1 000 шт. | Мінімальні податкові зобов'язання, грн. за 1 000 шт. |
| Сигарети з фільтром  | 25                  | 96,21                                | 160,35   | 12                  | 227,33                               | 304,11   |
| Сигарети без фільтра | 20                  | 43,03                                | 61,47  | 12                  | 227,33                               | 304,11   |

Джерело: складено за даними [10]

за рахунок удосконалення адміністрування податку з метою спрощення його процедур для платників. Останнє набуває особливої актуальності, оскільки запровадження нового виду акцизу з роздрібною торгівлі, акцизної накладної об'єктивно викликає необхідність складання платниками податку додаткових форм звітності та здійснення адміністративних процедур (реєстрація платників податку з реалізації пального, складання акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального та ін.), що накладає додатковий тягар на підприємців.

Не менш важливим для посилення ефективності акцизного оподаткування є вдосконалення податкового контролю в цій сфері. На сьогодні Державна фіскальна служба України контроль у сфері акцизного оподаткування зосереджує за такими напрямками:

1) Контроль над цільовим використанням підакцизних товарів, які оподатковуються за пільговими ставками акцизного податку (зокрема, цільове використання спирту для виготовлення підакцизних товарів).

2) Виявлення схем ухилення від оподаткування та мінімізації податкових зобов'язань Залучення виробників палива до оподаткування акцизного податку з роздрібною торгівлю паливом шляхом проведення до перевірконого аналізу діяльності виробників, складання балансів по обсягах сировини і готової продукції (палива).

3) Формування та ведення Єдиного державного реєстру місць зберігання спирту, Єдиного

державного реєстру витратомірів-лічильників на виробництві підакцизних товарів.

4) Контроль над зберіганням, обліком, продажем та використанням акцизних марок.

5) Заходи щодо припинення діяльності підпільних виробництв підакцизних товарів, вилучення з незаконного обігу підакцизних товарів [3].

Вищеперелічені контрольні заходи Державної фіскальної служби України втілюють на практиці справедливість твердження А.В. Пислиці стосовно того, що особливу роль у податковому контролі підакцизних товарів відіграє саме фактичний контроль [9, с. 86].

Незважаючи на перманентні зміни в адмініструванні акцизного оподаткування в Україні, спрямовані на підвищення його ефективності, відзначимо низку недоліків у цій сфері (рис. 7).

Одним із важливих напрямів підвищення ефективності акцизного оподаткування слід визнати необхідність удосконалення пільгової політики в цій сфері. «По суті, у сучасних умовах податкові пільги часто перетворюються на ухилення від податків, надаються здебільшого тим суб'єктам господарювання, які спромоглися їх отримати незаконними методами. Таким чином, пільги стимулюють розвиток тіньової економіки» [6, с. 115]. Серед 40 діючих пільг по акцизному податку (станом на 01.01.2015 р.) сім пільг призводять до втрат доходів бюджету [13].

Удосконалення процедур адміністрування має відбуватися в напрямі спрощення звітності, електронізації документообігу та автоматизації серві-

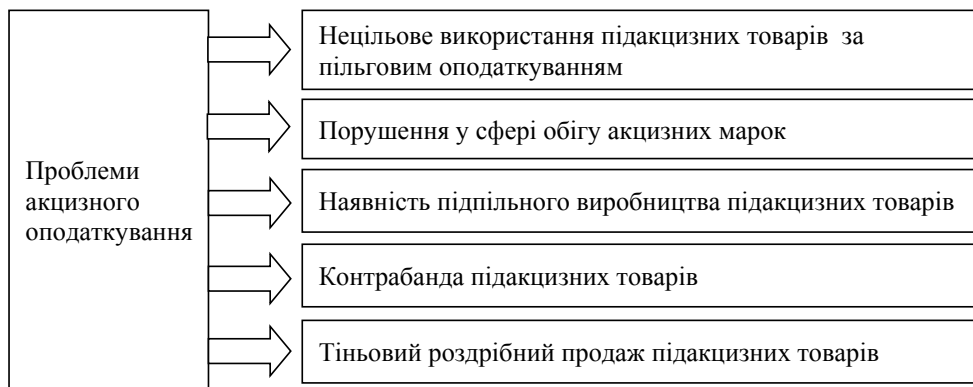


Рис. 7. Проблеми у сфері акцизного оподаткування в Україні



Рис. 8. Заходи вдосконалення акцизного оподаткування в Україні

сів; запровадження електронної акцизної марки, посилення ефективності роботи з контрабандною підакцизною продукцією, контролю за цільовим використанням податкових пільг (рис. 8).

Деякі з указаних заходів впливають та обумовлюють результативність інших. Так, запровадження електронної акцизної марки можна розглядати як елемент електронної системи контролю над обігом підакцизних товарів та одним із дієвих інструментів боротьби з контрабандою. Беззаперечним є той факт, що фіскальна ефективність акцизного оподаткування лише за рахунок збільшення акцизів нівелюється зростанням тіншового обігу підакцизної продукції, збільшенням обсягів ввезення продукції поза митним контролем. Отже, без одночасного підвищення ефективності боротьби з контрабандою та вдосконалення адміністрування акцизного податку посилити фіскальну ефективність акцизного податку лише за рахунок підвищення ставок є неможливим.

#### **Висновки з проведеного дослідження.**

Податкова політика у сфері акцизного оподаткування в Україні в напрямі посилення його фіскальності знаходиться в руслі європейських тенденцій. За рахунок акцизного податку держава забезпечує більше 10% доходів бюджету. Зростання надходжень з акцизного податку забезпечується передусім за рахунок збільшення податкових ставок. Разом із тим слід визнати, що фіскальна ефективність акцизного податку лише за рахунок підвищення його ставок спричиняє зворотній ефект та призводить до зростання тіншового обігу підакцизних товарів, скорочення легального виробництва. Підвищення фіскальної ефективності акцизного оподаткування можливо за рахунок удосконалення процедур його адміністрування: спрощення податкових процедур для платників податку, встановлення економічно обґрунтованих податкових пільг та посилення контролю над їх цільовим використанням, запровадження електронізації документообігу в процесі адміністрування акцизного податку.

#### **БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2014 рік / Рахункова палата України. – К., 2015. – 67 с.
2. Директива Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32011L0064>.
3. Звіт про виконання плану роботи ДФС України за 2-ге півріччя 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sta-sumy.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>.
4. Крисоватий А.І. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції : [монографія] / А.І. Крисоватий, В.М. Мельник, Т.В. Кошук . – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 236 с.
5. Лондар С.Л. Акцизний податок як фінансовий регулятор поширення тютюнопаління в Україні / С.Л. Лондар, Л.В. Козарезенко // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 8. – С. 311–324.
6. Оподаткування суб'єктів господарювання : [навч. посіб.]. – Одеса : ВМВ, 2014.
7. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
8. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua>.
9. Пислиця А.В. Теоретичні засади адміністрування акцизів / А.В. Пислиця // Фінанси, облік і аудит. – 2014. – Вип. 2(24). – С. 79–94.
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
11. Рева Т.М. Непрямі податки в умовах антикризового регулювання економіки / Т.М. Рева, О.Є. Шавкунова // Вісник АМСУ. – 2015. – № 1. – С. 121–126.
12. Системна криза в Україні: передумови, ризики, шляхи подолання : аналіт. доп. / Я.А. Жаліло, К.А. Кононенко, В.М. Яблонський [та ін.] ; за заг. ред. Я.А. Жаліло. – К. : НІСД, 2014. – 132 с.
13. Стратегічні пріоритети і завдання податкової реформи в Україні : Аналітична записка [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/1801/>.