

9. Горьовий В. П. Розвиток виробничо-технічного обслуговування підприємств АПК / В. П. Горьовий // Вісник аграрної науки. – 2007. – № 11. – С. 59–64.

10. Геєць В. М. Зведений прогноз науково-технологічного та інноваційного розвитку України на найближчі 5 років та наступне десятиліття / В. М. Геєць, В. П. Александрова, М. І. Скрипниченко. – К. : Фенікс. – 2007. – 152 с.

УДК 336.76;336.531

І. І. ХЛЄБНИКОВА

Національна Академія податкової служби

ІННОВАЦІЙНІ ПІДХОДИ ДО РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Проаналізовані тенденції розвитку системи акцизного оподаткування в Україні. Узагальнено результати вивчення міжнародного досвіду акцизного оподаткування. Досліджено методологічні підходи до моделювання ставки акцизного збору. Запропоновано нові підходи до реформування системи акцизного оподаткування.

The tendencies of the system of excise taxation in Ukraine are analyzed. The results of the study of international experience of excise tax is generalized. Methodological approaches to modeling the rates of excise duty are researched. New approaches to reforming the system of excise taxation are proposed.

Актуальність проблеми. Вивчення перспектив акцизного оподаткування займає досить вагоме місце в наукових розвідках. Акцизне оподаткування забезпечує високі надходження до бюджетів різних рівнів, впливає на структуру споживання, а також може виступати інструментом державної антикризової політики (зокрема, за рахунок маніпулювання ставками акцизів можна стимулювати виробничу та інвестиційну активність окремих підакцизних виробництв). Однак окремі проблеми подальшого розвитку акцизного оподаткування, зокрема, з урахуванням негативних наслідків загострення економічної кризи, є малодослідженими. Виникає потреба у проведенні додаткових досліджень щодо розмірів ставок акцизів, визначення критеріїв та принципів їх диференціації, порядку застосування та адміністрування, встановлення (уточнення) обґрунтованого переліку підакцизних товарів.

Аналіз літератури. Проблемним питанням удосконалення механізму акцизного оподаткування присвячується чимало розвідок провідних науковців.

У полі зору дослідників перебували питання визначення принципів акцизної політики, методології розрахунку ставки акцизного збору, вивчення та адаптації міжнародного досвіду акцизного оподаткування, формуванню рекомендацій щодо активізації використання можливостей акцизного оподаткування у регулюванні соціальних трансформацій [1–3]. Однак залишаються малодослідженими окремі питання удосконалення механізму акцизного оподаткування з урахуванням сучасних викликів розвитку (серед яких слід відзначити перш за все загострення економічної кризи, падіння обсягів надходжень акцизного збору внаслідок зниження виробничої активності, збільшення проявів податкової девіації, погіршення структури споживання в бік використання дешевої продукції внаслідок падіння платоспроможного попиту тощо).

Мета роботи – викласти результати досліджень щодо удосконалення механізму акцизного оподаткування в Україні з урахуванням сучасних викликів.

Виклад основного матеріалу. Акцизний збір належить до категорії специфічних акцизів і є найбільш давньою формою оподаткування через відносну просту оцінку та порядок стягнення. Він стягується за ставками, диференційованими за окремими групами товарів [3].

Акцизний збір – це непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, який включають до ціни цих товарів (продукції). Попит на товари, оподатковувані акцизами, є малоеластичним щодо рівня доходу. Зазвичай до оподатковуваних відноситься достатньо невеликий список товарів: алкогольна, тютюнова продукція і паливно-мастильні матеріали. У багатьох країнах також існує акцизне оподаткування автомобілів, вживане як платіж за користування автодорогами – в розвинених країнах, так і податку на предмети люксового споживання (ювелірні вироби, антикваріат тощо) – у країнах, що розвиваються [2, с. 71–74].

Акцизний збір в багатьох країнах використовується серед інших важелів стабілізації економічного розвитку та нерідко виступає в якості важеля антикризового регулювання [5]. Виважена та раціональна політика акцизного оподаткування здатна позитивно впливати на динаміку і структуру розвитку різних ринків, вирішити проблеми інвестиційного та інноваційного забезпечення, забезпечити високі надходження до бюджету, поступово поліпшувати структуру споживання [7]. В Україні акцизним збором обкладаються спирт, лікєро-горілчана продукція, виноробна продукція, пиво, тютюн та тютюнові вироби, окремі транспортні засоби, деякі нафтопродукти [6].

В Україні акцизний збір запроваджено з грудня 1991 р., коли був прийнятий ЗУ “Про акцизний збір” (введений в дію з 1992 р.). У грудні 1992 р. КМУ видав Декрет “Про акцизний збір”, яким закон від 1991 р. було

скасовано. Окремими нормативно-правовими актами встановлено особливості акцизного оподаткування певних видів продукції. Так, особливості нарахування та внесення акцизного збору виробниками алкогольних напоїв та тютюнових виробів визначено ЗУ “Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби”, який був прийнятий 15 вересня 1995 р. Ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої визначені у ЗУ “Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої” від 7 травня 1996 р. Ставки акцизного збору на тютюнові вироби встановлені ЗУ “Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби” від 6 лютого 1996 р.

Існує потреба уніфікації законодавчих норм щодо справляння акцизного збору до одного законодавчого акту, та проведення кодифікації законів з питань оподаткування акцизним збором. Вказане уможливить побудову нової системи податкових відносин в Україні.

У проєкті Податкового Кодексу, поданого на розгляд до парламенту України, замість терміну “акцизний збір” впроваджується новий термін “акцизний податок”, що відповідає європейським традиціям.

Абсолютний розмір надходжень акцизного збору щорічно збільшується (у 2004 р. – 6,7 млрд грн, у 2005 р. – 7,9 млрд грн, у 2006 р. – 8,7 млрд грн, у 2007 р. – 10,6 млрд грн, у 2008 р. – 12,8 млрд грн, у 2009 р. – 21,6 млрд грн). У 2009 р. було зібрано акцизного збору: із вироблених в Україні товарів – у розмірі 17,9 млрд грн (зростання порівняно з 2008 р. на 75,3 %), із ввезених на територію України товарів – у розмірі 3,7 млрд грн (зростання порівняно з 2008 р. на 44,5 %). За підсумками 2009 р. акцизний збір став єдиним податком, абсолютні обсяги надходжень якого порівняно з 2008 р. зросли [4, 8].

В Україні у порівнянні з іншими країнами, надходження акцизного збору відносно рівня ВВП та зведеного бюджету є значно меншими. У більшості країн світу акцизи є досить вагомим джерелом податкових надходжень. Так, протягом 2004–2008 рр. у країнах ЄС надходження від акцизного збору становили в середньому 3,5 % ВВП, Польщі – 4,5 %, Угорщині – 4,0 %, Латвії – 3,8 %, тоді як в Україні цей показник знаходився у межах 1,3–2,0 %. Зокрема, надходження від акцизного оподаткування тютюнових виробів в розвинутих країнах перебуває на рівні 0,5–0,9 % ВВП (у Польщі – 1,0 % ВВП), а в Україні – лише 0,4 % ВВП. Це опосередковано свідчить про наявність в Україні широкого “тіньового” сектора, слабого митного контролю, а також є наслідком застосування низьких податкових ставок, насамперед на нафтопродукти.

Аналіз структури надходжень акцизного збору з вироблених в Україні підакцизних товарів свідчить про те, що в загальній сумі акцизного збору, сплаченого платниками до бюджету у 2004–2009 рр., найбільші надходження забезпечено завдяки трьом групам товарів: нафтопродукти, алкогольні напої, тютюнові вироби. Основні надходження акцизного збору з числа ввезених на територію України товарів забезпечили тютюнові вироби, виноробна продукція та алкогольні напої. Ці тенденції викликані зростанням обсягу виробництва і імпорту підакцизних товарів (що в основному зумовлено зростанням попиту внаслідок збільшення доходів споживачів), виведенням виробництва підакцизних товарів з “тіні”, а також поступовим удосконаленням механізму адміністрування акцизного збору та поширенням практики профілактики відповідних порушень, по-четверте, вжиттям ефективних заходів щодо недопущення на український ринок контрабандної підакцизної продукції [10].

Не дивлячись на позитивну в цілому динаміку надходжень акцизного збору до зведеного бюджету, в сфері акцизного оподаткування залишається низка проблем. Тому питання вдосконалення системи адміністрування акцизів залишається досить актуальним.

Удосконалення механізму адміністрування акцизного збору вимагає реалізації виважених заходів із контролю за виробництвом та імпортом підакцизних товарів, встановлення державної монополії на виробництво деяких із них, підвищення відповідальності платників за ухилення від оподаткування.

Насамперед необхідно ініціювати внесення змін до законів щодо поетапного скасування пільгової акцизної ставки на спирт (за винятком ставки на спирт, що використовується для виробництва ліків), встановити вимоги про заборону протягом одного року виробництва алкоголю і тютюну на орендованих потужностях, розширення використання непрямих методів визначення суми податкового зобов’язання виробників спирту, алкоголю і тютюну з обов’язковим інформування податкових органів виробниками сировини, обладнання, тари, етикеток і пробкових матеріалів про замовників і обсяги замовлення цієї продукції.

Ми виходимо з того, що удосконалення механізму акцизного оподаткування в Україні неможливе без врахування кращого світового досвіду.

Науковці і практики вважають, що нашій державі можна використовувати окремі рішення, що напрацьовані одночасно у США та Росії. Досвід США та Росії в регулюванні ринку алкоголю полягає у визначенні ємності ринку виробництва, опту і роздрібу та регулюванні кількості операторів цих ринків за допомогою нормативних квот реалізації. Цікава практика введення “системи трьох рівнів” (ієрархія напрямків діяльності: виробник – оптова компанія – роздрібна компанія), за якою виробник може реалізувати свою продукцію тільки оптовику, а той, в свою чергу, тільки роздрібному торговцю [9]. Цікавим також є інститут акцизних складів, який давно застосовується європейськими державами, а також в Росії. В Росії, наприклад, введено режим податкового складу стосовно виробництва і реалізації алкоголю з вмістом спирту понад 9 %. Алкогольні напої, що знаходяться під дією режиму податкового складу, зберігаються під контролем податкового органу в спеціально виділених приміщеннях. Обкладання акцизом алкогольних напоїв здійснюється за ставкою, розмір (відсоток) якої залежить від того, реалізуються ці напої на акцизний склад чи ні. Крім цього, в Росії застосовуються спеціальні регіональні марки для маркування алкоголю. Вжиті заходи довели свою перспективність та покращили показники фіскальної ефективності акцизного збору.

На нашу думку, одним із ключових напрямів удосконалення механізму акцизного оподаткування політики є визначення оптимальної ставки акцизного збору. Зокрема, актуальною науково-методологічною проблемою є вироблення методичних підходів до прогнозування та моделювання реакції виробників та споживачів певної продукції на запровадження змін у системі її акцизного оподаткування.

Головним принципом повинна бути встановлення таких правил визначення ставок акцизного збору, які б максимально обмежили можливість ухилення від оподаткування (як законними, так і незаконними методами), а також дозволили б уникнути негативних наслідків шляхом гармонійного поєднання фіскальної та стимулюючої функцій податку. Як справедливо зазначають експерти і платники, система адміністрування акцизного збору є недостатньо досконалою. Це викликано, передусім, недосконалістю нормативно-правової бази, а також фіскальною спрямованістю вітчизняної податкової системи. Вважаємо, в цьому контексті буде доцільно удосконалити систему роз'яснень, що надаються податковими органами.

У практиці адміністрування акцизного збору слід врахувати, що законом від 7.05.1996 р. "Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої" на 2010 рік було передбачено ставку акцизного збору в розмірі 20 грн на спиртові дистилати та спиртні напої, одержані шляхом перегонки виноградного вина або вичавок винограду (коди згідно з УКТ ЗЕД 2208 20 12 00, 2208 20 62 00).

Відповідно до закону від 11.02.2010 р. "Про внесення змін до ЗУ "Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої", який набрав чинності з дня його опублікування 10 березня 2010 року, ставку акцизного збору на спиртові дистилати та спиртні напої, одержані шляхом перегонки виноградного вина або вичавок винограду встановлено у розмірі 14 грн. Тобто, з 1.01.2010 р. до 9.03.2010 р. на спиртові дистилати та спиртні напої, одержані шляхом перегонки виноградного вина або вичавок винограду (коди згідно з УКТ ЗЕД 2208 20 12 00, 2208 20 62 00) діяла ставка акцизного збору в розмірі 20 грн за 1 літр продукції, а, починаючи з 10 березня, ставку встановлено в розмірі 14 грн.

Згідно з Митним тарифом України за кодами УКТ ЗЕД 2208 20 12 00, 2208 20 62 00 класифікується коньяк. Таким чином, при визначенні податкового зобов'язання з акцизного збору на коньяк за січень, лютий та з 1 до 9 березня 2010 року має застосовуватись ставка акцизного збору в розмірі 20 грн за 1 літр продукції, а з 10 березня – у розмірі 14 грн. Крім того, виробники коньяку можуть використовувати марки акцизного збору, на яких зазначено суму акцизного збору, обчислену за ставкою 20 грн після 9.03.2010 р. для маркування коньяку протягом 2010 року без застосування штрафних санкцій. Державна податкова адміністрація України, намагаючись роз'яснити спірні і незрозумілі моменти, видає роз'яснення, в яких викладено правила нарахування та перерахунку сум акцизного збору. Так, 9.04.2010 р. ДПА України видано наказ № 237 "Про затвердження Узагальнюючого податкового роз'яснення щодо деяких питань з оподаткування акцизним збором".

Наказ охоплює найактуальніші питання серед платників акцизного збору, а саме:

- застосування ст. 15 ЗУ від 19.12.1995 р., "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів" у частині сплати акцизного збору у випадку зарахування зустрічних однорідних вимог при обміні алкогольних напоїв на виноматеріали;
- оформлення податкового векселя до отримання спирту для виробництва окремих алкогольних напоїв, якщо для їх виготовлення разом із основною сировиною – спиртом етиловим використовується інша спиртовмісна продукція, що також містить спирт;
- відображення експортних операцій у податковій звітності з акцизного збору у разі відсутності підтверджуючих документів на момент подання такої звітності;
- порядок видачі довідок про сплату сум акцизного збору суб'єктам господарювання – виробникам виноробної продукції, сировиною для якої є виключно виноматеріали виноградні (сухі, кріплені);
- оподаткування акцизним збором нафтопродуктів, виготовлених із давальницької сировини, ввезеної на територію України;
- зменшення сум акцизного збору за податковим векселем на суму акцизного збору з невинного браку та фактично понесених витрат;
- порядок відображення податкових зобов'язань у розрахунку акцизного збору виробниками алкогольних напоїв, які сплачують акцизний збір до придбання спирту;
- питання виробництва автомобільних бензинів та дизельного пального, виготовлених шляхом змішування з відповідними присадками, та оподаткування акцизним збором.

На нашу думку, цей наказ дозволить суб'єктам господарювання під час здійснення відповідної господарської діяльності правильно застосовувати норми податкового законодавства з питань акцизного збору при оформленні податкової звітності та обчисленні податкового зобов'язання.

Українські вчені Я. Антонюк та Т. Васильців зробили спроби побудувати таку модель на прикладі ринку горілки [1, с. 101]. Дослідники виходили з того, що зміна ставки акцизного збору за умови збереження бази оподаткування найбільш відчутно впливає на ціну виготовленої продукції, а відтак – і на динаміку споживання. Тож оцінити зміни акцизного оподаткування слід перш за все через зміну ціни товару та співвідношення попиту і пропозиції.

Ціна підакцизної продукції у найбільш формалізованому вигляді складається з собівартості, запланованого прибутку, сум ПДВ та акцизу. У математичному вигляді це можна записати так:

$$P = S + \Pi + \text{ПДВ} + A, \quad (1)$$

де P – ціна продукції, S – собівартість, Π – прибуток, ПДВ – податок на додану вартість, A – акцизний збір.

Враховуючи, що ставка ПДВ дорівнює 20 %, можемо записати:

$$P = (S + \Pi + A) \cdot 1,2. \quad (2)$$

Враховуючи, що основною одиницею товару на ринку горілки є 0,5-літрова пляшка горілки міцністю 40 %, можемо записати:

$$P = (S + \Pi + AZ \cdot 0,4 \cdot 0,5) \cdot 1,2, \quad (3)$$

або

$$P = 1,2 \cdot (S + \Pi + 0,2 \cdot AZ), \quad (4)$$

де AZ – ставка акцизного збору.

Підвищення ставки акцизного збору викликає адекватне зростання її складової у ціні одиниці продукції, а за рахунок більшого розміру ПДВ з вищої ціни продукції крива залежності ставки акцизного збору від ціни має незначний нахил вправо. Оскільки ринки підакцизних товарів характеризуються середньою еластичністю, таку залежність відображає крива попиту: із збільшенням ціни товару попит на нього скорочується, а із зменшенням ціни – попит збільшується.

Перспективи подальших розвідок. Важливим завданням сьогодення є розробка науково обґрунтованих методик розвитку системи акцизного оподаткування в контексті антикризового регулювання, що мають враховувати основні екзогенні та ендегенні виклики.

Література

1. Антонюк Я. М. Методичні аспекти формування моделі розрахунку ставки акцизного збору / Я. М. Антонюк, Т. Г. Васильців // *Фінанси України*. – 2003. – № 10. – С. 100–107.
2. Довгалюк В. І. Податкова система // В. І. Догалюк, Ю. Ю. Ярмоленко. – К. : Центр навч. л-ри. – 2007. – 360 с.
3. Дрига А. Б. Активізація акцизного оподаткування в регулюванні соціальних процесів / А. Б. Дрига // *Фінанси України*. – 2001. – № 5. – С. 95–105.
4. Звіт про виконання зведеного бюджету України у 2009 р. – К. : Держказначейство України [Електронний ресурс]. – [http : // www.treasury.gov.ua](http://www.treasury.gov.ua).
5. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці / П. В. Мельник. – Ірпін, Акад. держ. подат. служби, 2001. – 362 с.
6. Опарін В. М. Аналіз переміщення тягаря акцизів в умовах податкової системи України / В. М. Опарін, А. В. Іванченко // *Фінанси України*. – 2007. – № 4. – С. 77–87.
7. Скрипник А. В. Фактори ризику виконання планових показників бюджету України / А. В. Скрипник, Т. М. Паянок // *Фінанси України*. – 2008. – № 6. – С. 31–44.
8. Статистичний щорічник України за 2008 р. – К. : Консультант, 2009. – 552 с.
9. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік та звітність / Н. М. Ткаченко. – К. : Алерта, 2004. – 554 с.
10. Хлебнікова І. І. Стан і умови акцизного оподаткування / І. І. Хлебнікова // *Актуальні проблеми економіки*. – 2010. – № 4. – С. 228–235.

УДК 338(447):338.24.021.8

Т. В. ГОЛОВАЧ, А. Б. ГРУШЕВИЦЬКА, В. В. ШВИД

Хмельницький національний університет

АНАЛІЗ ТРАНСФОРМАЦІЙНИХ ЗМІН В ЕКОНОМІЦІ УКРАЇНИ НАПРИКІНЦІ ХХ ТА ПОЧАТКУ ХХІ СТОРІЧЧЯ

У статті проаналізовано характер трансформаційних змін в економіці України наприкінці ХХ та початку ХХІ сторіччя, які вказують на наявність системної кризи, що охоплює різноманітні сфери розвитку економіки і суспільно-політичних відносин в українському суспільстві. Розглянуто систему заходів у сфері внутрішньої та зовнішньої, гуманітарної політик держави на коротко- середньо- та довгострокову перспективу.