

# ТРАНСФОРМАЦІЯ АКЦИЗНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

# ТРАНСФОРМАЦІЯ АКЦИЗНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

Монографія

*За загальною редакцією  
к.е.н., с.н.с. В. І. Коротуна*

Ірпінь  
2015

**УДК 336.226.3(477.4)**  
**ББК 65.9(4Укр)261.411.1**  
**T65**

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Національного університету державної податкової служби України  
(протокол № 7 від 27 лютого 2015 р.)*

**Рецензенти:**

**В. М. Мельник, д.е.н., професор** (ПВНЗ „Європейський університет”);  
**В. М. Опарін, д.е.н., професор** (ДВНЗ „Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”);  
**В. В. Пилипів, д.е.н., с.н.с.** (Національний університет ДПС України).

**Авторський колектив:** Коротун В. І. (вступ, 1.1–1.3, 2.1, 2.3, 3.1, 4.1–4.3, 5.1, 5.3, висновки); Брехов С. С. (3.2, 3.5, 5.2, 5.4, 5.5); Новицька Н. В. (2.1, 2.4, 3.2, 4.4, 5.3); Бугай Т. В. (3.1); Капелюш А. А. (2.2, 3.2, 5.3), Пислиця А. В. (1.4); Макаренко В. В. (1.3; 2.3), Новицький В. А. (3.4); Теліщук М. М. (2.5, список використаних джерел); Хлебнікова І. І. (3.3).

**T65** Трансформація акцизної політики України: монографія / [Коротун В. І., Брехов С. С., Новицька Н. В. та ін.]; за заг. ред. В. І. Коротуна. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. – 404 с.

**ISBN 978-966-337-384-3**

У монографії досліджено особливості формування та реалізації акцизної політики держави, її місця та ролі в системі державного регулювання економіки, приведено критерії оцінки ефективності реалізації фіскального та регулюючого потенціалу акцизного оподаткування. Визначено загальні світові тенденції розвитку акцизного оподаткування, а також виокремлено особливості оподаткування окремих сегментів ринку підакцизних товарів, які притаманні країнам з розвинутими та трансформаційними економіками, систематизовано та класифіковано застосовувані інструменти державного регулювання ринку підакцизних товарів.

Виявлено проблеми в реалізації фіскального та регулюючого потенціалу акцизного оподаткування в Україні, зосереджено увагу на вразливих місцях механізму адміністрування акцизного податку; контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів в Україні. Обґрунтовано необхідність реалізації в Україні комплексу заходів трансформації акцизної політики на середньо- та довгострокову перспективу, що у сукупності дозволить підвищити фіскальну, економічну, екологічну та соціальну ефективність акцизного оподаткування, а також сприятиме зниженню рівня тінізації ринку підакцизних товарів, підвищить результативність здійснення державного контролюючого впливу на зазначеному ринку.

Видання розраховане на науковців, спеціалістів, діяльність яких пов'язана з проблематикою формування та реалізації акцизної політики держави, викладачів, аспірантів та студентів.

**УДК 336.226.3(477.4)**  
**ББК 65.9(4Укр)261.411.1**

**ISBN 978-966-337-384-3**

© Авторський колектив, 2015  
© Видавництво Національного університету ДПС України, 2015

# ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ АКЦИЗНОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ.....	14
1.1. Економічна сутність та принципи формування акцизної політики .....	14
1.2. Місце та роль акцизної політики в системі державного регулювання економіки.....	27
1.3. Механізм реалізації державної акцизної політики .....	38
1.4. Методичні підходи до визначення фіскальної та економічної ефективності акцизної політики держави.....	53
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ У КРАЇНАХ З РОЗВИНЕНИМИ ТА ТРАНСФОРМАЦІЙНИМИ ЕКОНОМІКАМИ.....	72
2.1. Загальні світові тенденції розвитку акцизного оподаткування.....	72
2.2. Реалізація фіскального та регулюючого потенціалу акцизного податку у сфері оподаткування алкогольних напоїв у країнах ЄС та ОЕСР.....	87
2.3. Тенденції в оподаткуванні тютюнових виробів у країнах ЄС .....	101
2.4. Європейська практика акцизного оподаткування нафтопродуктів.....	115
2.5. Практика формування та реалізації акцизної політики в країнах Митного союзу.....	135
РОЗДІЛ 3. ПРАКТИКА ВИКОРИСТАННЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ .....	144
3.1. Оцінка реалізації фіскального потенціалу акцизного оподаткування в Україні.....	144
3.2. Податкове регулювання у системі заходів акцизної політики держави.....	157
3.3. Вплив специфічного акцизу на параметри розвитку окремих товарних ринків (на прикладі алкогольних напоїв та тютюнових виробів) .....	168



## **Трансформація акцизної політики України**

---

3.4. Проблеми адміністрування акцизного податку в контексті реалізації акцизної політики.....	182
3.5. Ефективність використання окремих процедур контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.....	194
<b>РОЗДІЛ 4. НАПРЯМИ ТРАНСФОРМАЦІЇ АКСИЗНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ</b> .....	<b>203</b>
4.1. Стратегічні орієнтири трансформації акцизної політики держави .....	203
4.2. Шляхи підвищення фіскальної ефективності акцизної політики.....	219
4.3. Оптимізація використання регулюючого потенціалу акцизного податку .....	234
4.4. Перспективи екологізації акцизного оподаткування .....	248
<b>РОЗДІЛ 5. ВДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ РИНКУ ПІДАКСИЗНИХ ТОВАРІВ</b> .....	<b>270</b>
5.1. Пріоритети оптимізації державного регулювання ринку товарів підакцизної групи .....	270
5.2. Світовий досвід організації контролю за обігом підакцизних товарів.....	284
5.3. Оцінка стану тінізації ринку підакцизних товарів (на прикладі алкогольних напоїв та тютюнових виробів).....	296
5.4. Шляхи підвищення ефективності протидії незаконному виробництву та обігу підакцизних товарів .....	312
5.5. Перспективи впровадження в Україні централізованої автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів.....	332
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	<b>341</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	<b>354</b>
<b>ДОДАТКИ</b> .....	<b>373</b>

# CONTENTS

INTRODUCTION .....	7
CHAPTER 1. THEORETICAL BASES OF FORMATION AND IMPLEMENTATION OF THE STATE EXCISE POLICY .....	14
1.1. Economic Essence and Principles of the Excise Policy .....	14
1.2. Place and Role of the Excise Policy in the System of State Regulation of Economy .....	27
1.3. Mechanism of Realization of the State Excise Policy .....	38
1.4. Methodological Approaches of Determining Fiscal and Economic Effectiveness of Excise Policy .....	53
CHAPTER 2. CONTEMPORARY STATE OF EXCISE TAXATION IN THE COUNTRIES WITH DEVELOPED AND TRANSITIONAL ECONOMIES .....	72
2.1. General Global Excise Taxation Trends .....	72
2.2. Implementation of Fiscal and Regulatory Capacity of Excise Duties for Alcohol in the EU and OECD .....	87
2.3. Trends of Tobacco Excise Duties in the EU .....	101
2.4. European Practice in Excise Taxation On Mineral Oil Products .....	115
2.5. Practice of Formation and Implementation of the Excise Policy in the Countries of the Customs Union .....	135
CHAPTER 3. PRACTICE IN EXCISE TAXATION IN UKRAINE .....	144
3.1. Assessment of Implementation Fiscal Capacity of Excise Duties in Ukraine .....	144
3.2. Tax Regulation in the System of Measures of the State Excise Policy .....	157
3.3. Impact of Specific Excise Duty on Selected Excisable Goods Markets (for example, Alcoholic Beverages and Tobacco Products) .....	168
3.4. Problems of Administration of the Excise Duty in the Context of Implementation Excise Policy .....	182
3.5. Efficiency of Some Control Measures over the Production and Circulation of Excisable Goods .....	194

CHAPTER 4. DIRECTIONS OF TRANSFORMATION EXCISE POLICY IN UKRAINE .....	203
4.1. Strategic Guidelines of Transformation of the State Excise Policy .....	203
4.2. Ways to Improve Fiscal Efficiency of the Excise Policy .....	219
4.3. Optimization of Regulatory Capacity of the Excise Duty .....	234
4.4. Perspectives of Greening of the Excise Taxation .....	248
CHAPTER 5. IMPROVING OF STATE CONTROL OF EXCISABLE GOODS MARKETS .....	270
5.1. Priorities in Optimizing State Regulation of Excisable Goods Markets .....	270
5.2. World Experience in Controlling of the Circulation of Excisable Goods .....	284
5.3. Assessment of the Shadow Excisable Goods Markets (for example, alcoholic beverages and tobacco products).....	296
5.4. Ways of Improvement of Efficient counteraction to Illicit Production and Circulation of Excisable Goods.....	312
5.5. Perspectives of implementation of a centralized automated control system for the circulation of excisable goods in Ukraine .....	332
CONCLUSIONS .....	341
REFERENCES .....	354
ANNEXES .....	373

## ВСТУП

Ефективність реалізації економічної політики щодо забезпечення розвитку окремих галузей та регіонів прямо залежить від здійснюваних державних заходів, направлених на побудову оптимальної податкової системи. З прийняттям Податкового кодексу в Україні почався новий етап розвитку податкових правовідносин. Показники реалізації його основних положень протягом 2011–2014 років вказують на необхідність подальшої трансформації системи оподаткування, а також вирішення певних проблем, які мають комплексний характер. Відповідно до концептуальних засад реформування податкової системи основними напрямками реалізації цих реформ є забезпечення не тільки економічної, але й соціальної та екологічної ефективності, збалансування фіскальної і стимулюючої функцій оподаткування, прозорості та спрощення системи оподаткування, визначення оптимальної кількості податків, встановлення співвідношення між їх видами, чітке визначення об'єктів оподаткування, а також оптимізація податкового навантаження.

Крім того, сучасні соціально-економічні умови розвитку економіки потребують впровадження нових підходів до податкового адміністрування, реформування якого є невід'ємною частиною загальної податкової реформи. Удосконалення потребують окремі процедури адміністрування податків, адже беззаперечним залишається той факт, що розроблення і прийняття Податкового кодексу стало лише першим етапом масштабної податкової реформи. Наступним кроком має стати реформування самої системи та вдосконалення методів податкового адміністрування. Також необхідним є впровадження в національне законодавство інноваційних інструментів державного контролю, що дозволить не лише знизити рівень тіньового обігу підакцизних товарів та відповідно підвищити фіскальну ефективність акцизного податку, а й стане основою для комплексної реалізації заходів, спрямованих на підвищення ефективності використання регулюючого потенціалу специфічного акцизного оподаткування в Україні.

У свою чергу, обраний курс на євроінтеграцію вимагає здійснення певних кроків з удосконалення вітчизняного законодавства, що безпосередньо стосується акцизного та екологічного оподаткування. Аналіз законодавства ЄС з позиції можливості імплементації окремих



його норм до національного законодавства набуває актуальності і через необхідність формування в Україні прийнятних параметрів розвитку ринку підакцизних товарів, виходячи зі стратегічних пріоритетів державного регулювання цього ринку, що стосується як обмеження споживання шкідливих для здоров'я населення підакцизних товарів, використання стимулів для якісного поліпшення структури ринку підакцизних товарів, так і реалізації окремих заходів „зеленої податкової реформи” та зростання фіскальної та регулюючої ролі „енергетичних” акцизів.

Усе вище зазначене дозволяє стверджувати, що наукове обґрунтування напрямів формування та реалізації акцизної політики є актуальним, а реалізація таких заходів дозволить досягти задекларованих цілей економічного розвитку України. Досягнення цих цілей викликало потребу у здійсненні відповідної структуризації монографії, де на першому етапі основна увага була приділена дослідженню та розвитку сучасних теоретичних підходів до формування та реалізації акцизної політики з визначенням її місця та ролі в системі державного регулювання, наданням характеристики складовим механізму функціонування акцизної політики, встановленню основних критеріїв оцінки фіскальної, економічної, екологічної та соціальної ефективності акцизного оподаткування.

У другому розділі монографії на основі проведеного аналізу сучасного стану акцизного оподаткування у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками виокремлено основні світові тенденції у сфері формування та реалізації державної акцизної політики. В окремих підрозділах основна увага була сконцентрована на секторальних особливостях акцизного оподаткування, що дозволило з використанням відповідного інструментарію виокремити особливості реалізацій його фіскального та регулюючого потенціалу залежно від сегмента ринку підакцизних товарів. Зважаючи на геополітичний вибір вектора розвитку України, найбільша увага була сконцентрована на оцінці практики використання акцизного оподаткування у країнах ЄС. Однак, враховуючи наявність спільних кордонів та можливість збільшення рівня контрабанди, поза увагою не була залишена й акцизна політика, що реалізується у країнах Митного союзу. Підтверджуючи тезу про те, що ефективність реалізації акцизної політики прямо залежить від застосовуваного механізму державного регулювання ринку

підакцизних товарів, було виокремлено найбільш дієві інструменти контролю за обігом товарів підакцизної групи.

Ретроспекція наявного досвіду використання акцизного податку, оцінка сучасних параметрів розвитку ринку підакцизних товарів, що були сформовані, зокрема, і внаслідок прийняття Податкового кодексу, дозволили визначити основні проблеми в реалізації фіскального та регулюючого потенціалу акцизного оподаткування в Україні, а також зосередити увагу на вразливих місцях механізму адміністрування акцизного податку; контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

Четвертий та п'ятий розділ роботи присвячено обґрунтуванню необхідності реалізації стратегічних та тактичних трансформацій у сфері державної акцизної політики. Так, зважаючи на наявні якісні та кількісні параметри розвитку вітчизняного ринку підакцизних товарів, показники ефективності реалізації окремих процедур державного регулювання виробництва та обігу товарів підакцизної групи, стратегічним завданням формування та реалізації акцизної політики в Україні визначено формування фіскально-регулюючої моделі акцизного оподаткування, де основною метою є компромісна реалізація фіскальної, регулюючої та соціальної функції акцизного податку.

Відповідно в четвертому розділі на основі визначених стратегічних орієнтирів трансформації державної акцизної політики виокремлено перспективні напрями підвищення фіскальної ефективності специфічного акцизного оподаткування на середньо- та довгострокову перспективу, а також обґрунтовано напрями оптимізації використання регулюючого потенціалу акцизного податку. Крім того, окрему увагу було зосереджено на необхідності впровадження цілого ряду новацій, які у сукупності дозволять підвищити ефективність використання акцизного податку в досягненні екологічних цілей. Визначено, що саме екологізація акцизного оподаткування залишається одним з найбільш актуальних питань у сфері використання акцизного оподаткування в заходах податкового регулювання.

Оптимізація реалізації контрольної функції держави на ринку підакцизних товарів залишається одним з найбільш проблемних аспектів у комплексі заходів акцизної політики. Вказана ситуація пов'язана як з наявністю значної частки тіньового ринку товарів підакцизної групи, так і необхідністю підвищення ефективності реалізації заходів регулювання його якісних та кількісних показників розвитку.

## **Трансформація акцизної політики України**

---

Зважаючи на зазначене, п'ятий розділ монографії присвячено питанням підвищення ефективності реалізації державного контролюючого впливу на ринку підакцизних товарів, оцінки рівня тінізації цього ринку, а також визначення перспектив імплементації у вітчизняну практику нових інноваційних інструментів контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів на всьому ланцюгу їхнього руху від виробника (імпортера) до кінцевого споживача.

Видання цієї монографії є логічним продовженням науково-дослідної роботи за темою „Трансформація акцизної політики в Україні”, що виконувалася відділом податкової політики та методології оподаткування Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету ДПС України на замовлення Державної фіскальної служби України та однією з форм донесення її результатів до широкого загалу науковців та практиків, сфера інтересів яких пов'язана з формуванням та реалізацією акцизної політики України.

## INTRODUCTION

The effectiveness of the implementation of economic policy for the development of certain sectors and regions depends on the ongoing state measures aimed to build an optimal tax system. With the adoption of the Tax Code Ukraine entered a new stage of development of tax relations. Indicators of the implementation of its key provisions for 2011-2014 years indicate the need for further transformation of the tax system, as well as a multitude of problems that are complex. According to the conceptual bases of tax system reform key areas of implementation of these reforms are: providing not only economic but also social and environmental performance, balancing fiscal and incentive functions of taxation, transparency and simplification of the tax system, determination of the optimal number of taxes, setting the ratio between their views, clear definition of objects of taxation and optimization of tax burden.

In addition, the current socio-economic conditions of economic development require the introduction of new approaches to tax administration reform which is an integral part of an overall tax reform. Improving require separate procedures of tax administration, as indisputable is the fact that the drafting and adoption of the Tax Code was only the first step in a major tax reform. The next step is to reform the system and improvement of tax administration. Also necessary is the introduction into the national legislation of innovative tools of state control that will not only reduce the shadow turnover of excisable goods and respectively increase fiscal efficiency of excise tax, but also it will become the basis for the realization of complex measures to improve the efficiency of the regulatory potential of specific excise tax Ukraine.

In turn, the chosen course towards European integration requires the implementation of a number of steps to improve the domestic legislation that directly concerns excise and environmental taxation. The analysis of the EU legislation with position of feasibility of implementing some of its provisions into national law acquires relevance because of the need of formation in Ukraine acceptable parameters of excisable goods market, based on the strategic priorities of state regulation of the market, as regards both limiting the consumption of unhealthy population excisable goods the use of incentives to improve the quality of excisable goods market structure and implementation of individual measures of „green tax reforms” and growing fiscal and regulatory role of energy excise duties.



All the above mentioned suggests that the scientific substantiation of directions of formation and implementation excise policy is important, and the implementation of these measures will achieve the stated objectives of economic development of Ukraine. Achieving these objectives necessitated the implementation of appropriate structuring monographs. In the first chapter attention was paid to research and development of modern theoretical approaches of the development and implementation of the excise policy of defining its place and role in the system of state regulation characteristics providing constituent elements of the mechanism of functioning of the excise policy establish key benchmarks fiscal, economic, environmental and social efficiency of excise taxation.

In the second chapter of the monograph on the basis of the analysis of the current state excise taxation in the countries with developed and transition economies singled main global trends in the formation and implementation of state excise policy. In some units the main attention was focused on sectoral features excise taxation that allowed the use of appropriate tools to isolate features implementations of its fiscal and regulatory capacity, depending on the market segment of excisable goods. Given the geopolitical choice of Ukraine vector most attention was focused on assessing the practice of using the excise tax in the EU. However, given the existence of common borders and the possibility of increasing the level of smuggling was not ignored and left excise policy, implemented in the countries of the Customs Union. Confirming the thesis that the efficiency of excise policy depends on the applied mechanism of state regulation of excisable goods were singled out the most effective instruments to control the circulation of excisable goods group.

Retrospection of the existing experience with the excise duty tax, the assessment of excisable goods market that were formed including as a result of the Tax Code, allowed to identify the main problems in implementing the fiscal and regulatory capacity excise duty tax in Ukraine, as well as focus on the „narrow" places mechanism for administration of excise duty tax; monitoring the production and circulation of excisable goods.

The fourth and fifth chapter is devoted to the substantiation of the need to implement strategic and tactical transformations in state excise policy. So, given the available qualitative and quantitative parameters of the domestic market of excisable goods, performance of certain procedures

implementing state regulation of production and turnover of excisable goods group strategic task of forming and realization excise policy in Ukraine the formation fiscal and regulatory models excise tax, where the main objective is a compromise implementation of fiscal, regulatory and social functions excise tax.

Accordingly, in the fourth chapter based on defined strategic guidelines transformation of the state excise policy singles out promising ways of increasing fiscal effectiveness of specific excise tax in the medium and long term, and reasonable directions of optimizing the use of regulatory capacity excise tax. In addition, special attention was focused on the need to introduce a number of innovations that taken together will increase the efficiency of the excise tax to achieve environmental goals. Determined that it is the greening of the excise tax is one of the most pressing issues in the area of excise taxation in tax regulation measures.

Optimization of control functions implementation of the state in the market for excisable goods remains one of the most problematic aspects of complex measures of excise policy. The above situation is related to the presence of a significant proportion of the shadow of excisable goods market and the need to improve the effectiveness of control measures for its qualitative and quantitative indicators of development. Given the definitions, the fifth chapter of the monograph is dedicated to improving the effectiveness of implementation of state controlling influence in the market for excisable goods, assessing the level of shadowing of the market and determine the prospects of implementation in national practice innovative new tools to monitor the production and trafficking of excisable goods throughout the chain of movement from the manufacturer (importer) to the final consumer.

The publication of this monograph is a logical extension of research on „Transforming the excise policy in Ukraine”, which carried by the Department of tax policy and tax methodology stud into Scientific Centre for National University of taxation STS of Ukraine commissioned by the State Fiscal Service of Ukraine and one of the forms reports its results to the public scholars and practitioners whose sphere of interest associated with the formation and implementation of the excise policy of Ukraine.

# **РОЗДІЛ 1**

## **ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ АКЦИЗНОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ**

### **1.1. Економічна сутність та принципи формування акцизної політики**

Суттєві зміни ролі та функцій держави у суспільному житті незалежної України віднайшли своє відображення у функціональному призначенні податкової системи. Так, на сьогодні її ефективність визначається тим, наскільки успішно та цілеспрямовано вона вирішує комплекс завдань, пов'язаних із наповненням бюджетів, регулюванням окремих економічних процесів та фінансуванням соціальних програм. Одночасно, аналіз сучасних світових тенденцій реалізації економічної політики держави засвідчує наявність різноманітних підходів, моделей, механізмів та інструментів реалізації фіскального та регулюючого потенціалу податкової системи.

З прийняттям Податкового кодексу Україна вступила в новий етап розвитку податкових правовідносин, який потребує глибокої оцінки та виявлення проблемних аспектів у реалізації основних запропонованих новацій. Наявні показники реалізації національної податкової політики, незважаючи на проведену податкову реформу, вказують на необхідність продовження здійснення перетворень у сфері оподаткування та вирішення цілого ряду проблем, які мають комплексний характер. До таких проблем слід віднести відсутність економічно обґрунтованого балансу між виконанням податками фіскальної та регулюючої функцій, диспропорції між застосування окремих видів оподаткування, низьку економічну ефективність використання пільгових режимів оподаткування, суттєвий рівень тінізації економічних процесів, що в сукупності не дозволяє повною мірою реалізувати фіскальний та регулюючий потенціал національної податкової системи.

Необхідність здійснення глибокої податкової реформи була викликана наявністю цілої сукупності проблем як стратегічного, так і тактичного характеру, що основним чином виявлялося як у недостатній реалізації фіскального та регулюючого потенціалу податкової системи, так і викривленні стимулів у господарюючих суб'єктів до активізації підприємницької діяльності через наявність диспропорцій у

самій структурі податкової системи, значному поширенні явища ухилення від сплати податків, низькій ефективності застосування інструментів податкового стимулювання розвитку соціально-економічних процесів, недосконалості застосовуваних технологій адмініструванні податків та його високій затратності, а також порушенні одного з основних принципів справедливості в оподаткуванні, що стало причиною наявності значних розривів у добробуті окремих верств населення країни та ін.

Зважаючи на вказане, основною метою прийняття Податкового кодексу України (далі – Кодексу) було оголошено побудову сучасної соціально орієнтованої конкурентоспроможної ринкової економіки, інтегрованої у ЄС, а також забезпечення стійкого економічного зростання, оновлення суспільних відносин, підтримку розвитку пріоритетних галузей економіки та відповідну стабілізацію фінансової та податкової систем. Крім того, до основних завдань Кодексу було віднесено і збалансування інтересів двох сторін податкових взаємовідносин – держави і платника податків, тобто створення умов для зростання податкових надходжень до бюджету за рахунок підвищення ділової активності суб'єктів підприємницької діяльності, а також зменшення податкового тиску та збільшення рівня прибутковості підприємницької діяльності.

Відповідно до концептуальних засад реформування податкової системи основними напрямками реалізації таких реформ є: забезпечення не тільки економічної, але й соціальної та екологічної ефективності; збалансування фіскальної та стимулюючої функцій оподаткування, прозорості та спрощення структури системи оподаткування; визначення оптимальної кількості податків; встановлення співвідношення між їх видами; чітке визначення об'єктів оподаткування, а також оптимізація податкового навантаження.

Наступним етапом реалізації широкої податкової реформи в Україні є відповідне вдосконалення окремих процедур адміністрування податків, адже саме податкове адміністрування залишається основним інструментом реалізації податкової політики, а його результативність – показником її ефективності. Саме тому до тактичних завдань реформування податкового адміністрування можна віднести подальшу модернізацію окремих процедур такого адміністрування, внесення відповідних змін до законодавчих і нормативних актів з метою уникнення випадків ухилення від сплати податків, а до стратегічних –



створення умов для підвищення рівня конкурентоспроможності національної економіки при одночасному зростанні фіскальної ефективності податкової системи, а також забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства та зростання добробуту громадян.

Перші підсумки реалізації основних новацій Кодексу засвідчили часткове виконання завдання підвищення фіскальної ефективності податкової системи, що виразилося у досить суттєвому зростанні (+100,3 млрд грн) податкових надходжень. Вказані показники не можна трактувати однозначно, адже вони можуть говорити як про підвищення податкового тиску на економіку країни, так і про успішну реалізацію заходів детінізації економічних процесів та підвищення ефективності самого податкового адміністрування. Найбільш суттєво зросли надходження ПДВ (+43,7 млрд грн), податку на прибуток підприємств (+18,7 млрд грн) та податку з доходів фізичних осіб (+9,2 млрд грн). При зростанні надходжень ПДВ одночасно зросли і суми відшкодованого з бюджету податку на 18,5 млрд грн [39].

У 2012 році відбулося зростання надходжень акцизного податку на 2,5 млрд грн, при чому вказаний показник був досягнутий за рахунок збільшення надходжень від оподаткування тютюнових виробів (+1,2 млрд грн), нафтопродуктів (+0,6 млрд грн) та лікєро-горілчаної продукції (+0,5 млрд грн). Відмітимо, що відповідно до Закону України „Про Державний бюджет на 2013 рік” [93] було заплановано надходження акцизного податку з вітчизняних товарів в розмірі 30,7 млрд грн, з них загальний фонд 25,9 млрд грн (+5,2 % до показника 2012 року), спеціальний фонд 4,8 млрд грн (+41,2 % або 1,8 млрд грн до показника 2012 року). Надходження акцизного податку з імпортованих товарів були заплановані на рівні 9,9 млрд грн, з них загальний фонд 1,63 млрд грн (+24,2 %), спеціальний фонд 8,36 млрд грн.

За результатами 2013 року, заплановані показники були виконані на 90,4 %, в тому числі за рахунок оподаткування вітчизняних товарів – 90,2 %, імпортованих – 89,9 %. Зростання абсолютного показника надходжень (порівняно з 2012 роком) до загального фонду державного бюджету на 5,4 % було досягнуте за рахунок запровадження авансової сплати акцизного податку з тютюнових виробів, а також щорічного підвищення ставок податку [114]. Порівняно з 2012 роком продовжилося зростання фіскального значення оподаткування тютюнових виробів до 48,8 % від загальних надходжень податку до бюджету країни.

Зважаючи на фіскальну важливість та наявний регулюючий потенціал механізму застосування непрямого оподаткування в цілому та окремих його видів зокрема, було приділено одне з основних місць при визначенні заходів підвищення ефективності національної податкової системи. Саме непрямі податки та їх складова – акцизи – є важливим інструментом регулювання економіки будь-якої держави в галузі фінансів і одним з найважливіших елементів фінансових відносин на усіх рівнях – держави, підприємств, громадян.

Відмітимо, що на сьогодні використовують більш науково обґрунтовані та економічно виважені (порівняно з поділом податків на прямі та непрямі) системи класифікації податків. Так, країни-члени ОЕСР застосовують єдину класифікацію податків, яка ґрунтується на поділі податків за об'єктами оподаткування, а саме виділяють: податки на доходи і прибутки, внески у фонд соціального страхування, податки на власність, податки на споживання та інші податки [191, с. 15]. В узагальненому вигляді податки поділяють відповідно до податкової бази на: податки на доходи, майно та споживання. Саме до податків на споживання за своєю сутністю належать і акцизи.

Класичними акцизами прийнято визначати податки, якими оподатковується обмежений перелік товарів. Як правило, до таких товарів відносять високорентабельні товари, товари розкоші, а також товари, шкідливі для здоров'я людини. Такі акцизи історично були основним видом непрямого оподаткування, де об'єктом оподаткування виступала вартість та фізична кількість обмеженого переліку товарів, що мали певну специфічну особливість.

У США для специфічних (індивідуальних) акцизів застосовується класифікація, відповідно до якої акцизи поділяють: *revenue taxes* (податки з лише фіскальною функцією), *redistributive taxes* (податки на розкіш, наприклад, на ювелірні вироби), *sumptuary taxes* (податки на „гріх”, тобто на алкоголь і тютюн), *tax border adjustment taxes* (податки для збереження конкурентоспроможності продукції), *benefit theory taxes* (податки на тих, хто отримує користь від використання стягнених коштів, наприклад податок на авіаперевезення), *windfall profits* (податок на надприбутки, наприклад від використання шкідливих речовин), *liability taxes* (податки, спрямовані на скорочення використання речовин, шкідливих для довкілля), *externality adjusting taxes* (податки, спрямовані на те, щоб краще пристосувати ринкові ціни на товар чи послугу до суспільних витрат на їх виробництво).

Загалом, сам термін „акциз” латинського походження (від „excisere”, що в перекладі означає вирізати, відрізати), тобто в його буквальному розумінні означає частину, „відрізану” від доходу продавця товару на користь держави [145, с. 27]. Таким чином, виходячи з самого визначення, акцизи є податками, обов’язок сплати яких виникає у сфері обміну, а не у сфері виробництва.

Проблематика, пов’язана з визначенням сутності акцизного оподаткування, знайшла своє відображення в численних наукових працях, а особливостям використання акцизів у податкових системах приділялася значна увага вже на початку формування первісних підходів до побудови фінансової системи окремих країн та окремих територіальних анклавів. Так, окремі аспекти акцизного оподаткування були викладені ще в 1662 році Яном де Віттом у роботі „Політичні принципи і максими Голландії”, де було описано негативну дію фіскальної системи, основаної на акцизах і державних позиках, уже в 1685 році у Німеччині вийшла робота К. Теутофілуса „Акциз як золота копальня” [146, с. 48].

Особливу увагу акцизам у своїх наукових доробках приділяв В. Петті. Так, у дослідженні „Трактат про податки і збори” акцизам був присвячений окремий розділ, у якому він зазначав про справедливість застосування даного виду оподаткування. Також ним було вказано на можливість використання акцизу в регулюванні як виробництва, так і споживання окремих видів товарів [79, с. 45]. Представники класичної наукової школи (А. Сміт (1723–1790), Д. Рікардо (1772–1823) та ін.) [122, с. 251, 118, с. 185] визначали акцизи як надбавку до ціни, яка фактично є засобом державного регулювання непрямої дії. На противагу такій позиції, представники неокласичної школи (Дж. Кейнс, А. Вагнер, Дж.Ст. Міль) вперше розглянули акцизи саме як один з основних податкових інструментів регулювання економічних процесів. А. Шеффле (1831–1903) вказав, що акцизи визначаються за розміром витрат даної особи і не прямо формують її платоспроможність [138, с. 118].

Вперше акцизи, подібні за своєю економічною сутністю до сьогоденішнього специфічного акцизу, були застосовані у XIV столітті для оподаткування оборотів з реалізації виноробної продукції та солі. Таке оподаткування було спочатку застосовано у Франції, в подальшому було використано в Англії, Голландії та інших країнах Європи.

Розвиток акцизного оподаткування та специфічних видів фіскальної монополії в тогочасній Європі характеризувався тим, що такі форми непрямих податків використовувалися для оподаткування не лише алкогольних та тютюнових виробів, а й цілого ряду інших споживчих товарів.

У свою чергу, адміністрування таких акцизів мало також свою специфіку, зокрема право на їх стягнення надавалося тому, хто міг сплатити найбільшу ціну. Однак уже на початку XVIII століття з появою державності (у сьогоdnішньому розумінні даного поняття) стягнення таких податків почало здійснюватися з використанням відповідного державного адміністративного апарату.

Швидке поширення застосування акцизів у практиці оподаткування в XVII–XIX століттях було викликано в тому числі і широким використанням основної ідеї меркантилістів про швидке збагачення за мінімальних витрат. У цей період надходження від акцизів стають основним джерелом наповнення казни, оскільки, по-перше, ці податки при вмілому справлянні самі собою мають високий фіскальний потенціал порівняно із прямими податками, а, по-друге, у той час застосування акцизів стало набувати універсальний характер.

Відомий російський економіст І. І. Янжул під акцизами визначав податки, що використовуються при оподаткування внутрішнього споживання. Зазначимо, що історично акцизи рахувалися податками на виробництво, а не споживання. Одночасно саме акцизи застосовувалися в випадку значних економічних катаклізмів, враховуючи їх високу фіскальну ефективність та відносну простоту адміністрування. Використання акцизів здійснювалося шляхом оподаткування товарів, які завозилися або вивозилися з окремих адміністративних утворень [134, с. 42]. В окремих країнах акцизи застосовувалися виключно при імпорті товарів, експорт у такому випадку був звільнений від оподаткування.

Таким чином, класичний акциз має перевагу внаслідок того, що надходження від його справляння є постійними, і як правило, не залежать від фінансового становища платника податків, як це відбувається у випадку стягнення прямих податків. У разі виконання таким акцизом регулюючої функції існує можливість впливати на рівень споживання товарів підакцизної групи, зміщуючи споживацький вибір у бік обирання товарів, які не є підакцизними. Крім того, застосовуючи диференційовані ставки, можна змінити структуру споживання

підакцизних товарів, а використовуючи диференційовані ставки на імпорتنі та вітчизняні підакцизні товари, можна досягати меркантильних цілей, зокрема це стосується підтримки власного товаровиробника.

Серед акцизів за розміром бази оподаткування, поряд із специфічними акцизами, виділяють і універсальні (загальні) акцизи. Універсальні акцизи збираються із усіх груп товарів, при чому їх призначають для усіх виробництв, а сплачують усі споживачі. Такі акцизи еволюціонували від податку з обороту в однорівневій та багаторівневій формах до податку на додану вартість, тобто у податкових системах більш прості форми універсальних акцизів були змінені на більш складні форми оподаткування.

Акцизи встановлюються державою на різні види товарів, насамперед, для того, щоб наповнювати казну й покривати видатки бюджету. У цьому випадку акцизи (як специфічні, так і універсальні) мають суттєву перевагу (порівняно з прямими податками) щодо того, що надходження від їх справляння є постійними і лише опосередковано залежать від фінансового становища окремого платника податків. Основною особливістю використання акцизів у податковій системі є комплексна реалізація перерозподільних процесів, за рахунок яких здійснюється перерозподіл фінансових ресурсів між державою та кінцевими споживачами, а проміжною ланкою при цьому виступають господарюючі суб'єкти, що в таких перерозподільних процесах забезпечують мобілізацію акцизів до бюджету країни.

Результати аналізу сучасних світових тенденцій реалізації економічної політики вказує на наявність різноманітних підходів, моделей, механізмів та інструментів реалізації фіскального та регулюючого потенціалу податкової системи. Відповідно і для України визначення балансу між підвищенням фіскальної ефективності податкової системи та використанням її регулюючого потенціалу залишається однією з найбільш актуальних проблем. У свою чергу, ступінь виконання акцизами як фіскальної, так і регулюючої функції залежить від ефективності застосовуваного механізму державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

До основних особливостей акцизного оподаткування доцільно віднести наступні:

– усі акцизи (універсальні та специфічні) є складовою ціни підакцизних товарів. Зауважимо, що майже всі податки так чи інакше

включаються до ціни: акцизи як власне складова ціни, а прямі (крім оподаткування прибутку) як складова собівартості. Але у випадку акцизного оподаткування ми кажемо про так звану „легалізацію” включення його до елементів ціни, та, відповідно, зменшення витрат на їх адміністрування, порівняно із прямими податками;

– платник акцизів не є тією самою особою, що і носій даного податку (розрив фактичного носія податку та платника). Якщо, наприклад, при прямому оподаткуванні платник податку був і носієм цього податку, а при акцизному оподаткуванні, враховуючи саму дефініцію акцизу, грошові надходження вносить так званий платник податку, перераховуючи частину коштів, отриманих від реалізації товарів, робіт, послуг, до бюджету, а носієм (реальним суб'єктом сплати) виступає споживач підакцизних товарів. Це правило зберігається як для універсальних, так і для специфічних акцизів;

– усі акцизи мають законодавче закріплення перекладення податкового обов'язку від виписаних у законодавстві платників на носіїв акцизів (споживачів);

– вважається, що акцизне оподаткування легше спрогнозувати за надходженнями, оскільки суб'єкти господарювання завжди планують свою виручку (обов'язковий елемент бюджетування на макрорівні). Але у зв'язку з цим є велика ймовірність ухилення від оподаткування серед платників, які можуть не показувати на фактичних первинних документах реальні обсяги виручки;

– система оподаткування лише доданої вартості (приклад застосування ПДВ) зберігає переваги податку з обороту щодо оподаткування всіх етапів виробництва та обігу товарів, робіт і послуг.

Властивість універсальних та специфічних акцизів здійснювати перерозподіл податкового навантаження між виробниками товарів та їх споживачами є тим явищем, аналіз якого дозволяє із використанням наукових підходів визначити оптимальну межу акцизного оподаткування. Одночасно метою бюджетно-податкової чи монетарної політики держави є виконання певних кроків задля прискорення темпів економічного зростання. У випадку з акцизною політикою ця мета досягається шляхом вирішення численних завдань і багатьма складовими, серед яких є визначення оптимального рівня акцизного оподаткування у державі у цілому та встановлення такої його межі, яка відповідала б на такі взаємовиключні питання: максимально можливе наповнення бюджету у довготривалій перспективі, необтяження



суб'єктів господарювання надмірним податковим тиском задля уникнення скорочення обсягів їх виробництва, обмеження споживання товарів, шкідливих для здоров'я людини.

Взагалі саме поняття податкової політики з'явилося в наукових дослідженнях лише у другій половині ХХ століття, коли під податковою політикою почали розуміти частину загальної економічної політики держави, що являє собою комплекс заходів щодо вдосконалення податкової системи країни на основі стратегічної концепції розвитку [132, с. 102]. Податкова політика характеризує діяльність державних органів в частині встановлення податків, умов їх застосування, визначення окремих правил оподаткування, надання податкових пільг та ін. Податкова політика полягає у встановленні та зміні окремих елементів податкової системи для мобілізації до бюджету достатніх фінансових ресурсів у вигляді податкових надходжень, які дозволять фінансувати виконання державою покладених на неї функцій та здійснювати стимулювання економічного зростання.

Податкова політика є цілісною системою взаємозалежних елементів, що взаємодіють між собою та навколишнім середовищем, мають функціональне призначення й цілі, що підпорядковані загальній меті формування та реалізації податкової політики. Крім того, податкова політика є сукупністю економічних, фінансових та правових державних заходів, пов'язаних з формуванням національної податкової системи в цілях забезпечення фінансових потреб держави, окремих соціальних груп, а також розвитку економіки країни за рахунок перерозподілу фінансових ресурсів [78, с. 50].

Умовою формування та реалізації податкової політики залишається дотримання цілого ряду принципів, серед яких слід виділити принципи достатності, економічної ефективності, поєднання стратегічних та тактичних цілей, а також раціональності та повноти оподаткування. У свою чергу, реалізація принципу фіскальної достатності передбачає здійснення заходів, направлених на розширення бази оподаткування, руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань, вдосконалення процедур податкового адміністрування. Одночасно ефективна реалізація принципу раціоналізації оподаткування вимагає спрощення механізму нарахування та сплати податків, що можливо здійснити шляхом подальшої модернізації окремих процедур адміністрування податків та зменшення показника загальної затратності такого адміністрування.

Податкова політика є діяльністю державних органів у сфері запровадження, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів до централізованих фінансових фондів [2, с. 5]. Відповідно до застосовуваних підходів податкову політику поділяють на фіскальну, помірно-фіскальну та фіскально-регулюючу. При реалізації фіскальної політики за мету ставиться виключно наповнення бюджету країни, при чому з широкого набору принципів використовуються лише принципи фіскальної спрямованості. При помірно-фіскальній політиці структурні перетворення в податковій системі досягаються за рахунок застосування податкових стимулів у вигляді надання податкових пільг, диференціації ставок податків та ін. Реалізація фіскально-регулюючої політики дозволяє досягти зростання ВВП випереджуючими темпами порівняно з податковими доходами, при чому відбувається переорієнтація в наданні податкових пільг з індивідуального принципу до функціонального [117, с. 77]. Таким чином, найбільш пріоритетним напрямом для України є створення передумов для реалізації заходів саме фіскально-регулюючої податкової політики.

При розкритті сутності поняття податкової політики, як правило, використовується один з трьох підходів (або їх поєднання):

- стратегічно орієнтований підхід, який відрізняється намаганням виокремити цільові стратегічні орієнтири, перспективних вимог та рамкових обмежень податкової політики;
- функціонально-цільовий підхід, який полягає у виділенні функціональних можливостей та економічної сутності податків;
- вузьконаправлений підхід, який полягає в намаганні обмежити сферу застосування податкової політики виключно податками [62, с. 10].

Виходячи з наявних підходів щодо визначення сутності поняття податкової політики країни, особливостей застосування акцизного оподаткування, а також реалізації його фіскального та регулюючого потенціалу під поняттям акцизної політики слід розуміти сукупність економіко-правових заходів держави щодо формування ефективної системи акцизного оподаткування в цілях виконання акцизами їх фіскального призначення, а також забезпеченні їх використання в регулюванні рівня виробництва та споживання окремих видів товарів та послуг. Акцизна політика є специфічною складовою загальнодержавної системи податкового регулювання, особливістю якої є наявність спеціального законодавства, що регулює порядок застосування окремих

процедур державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

*Акцизна політика в широкому розумінні* є діяльністю уповноважених державних та місцевих органів влади щодо вдосконалення універсального та специфічного акцизного оподаткування з метою забезпечення стабільних податкових надходжень та досягнення інших соціально-економічних ефектів. У більш вузькому розумінні *акцизна політика* є діяльністю уповноважених органів щодо забезпечення функціонування механізму акцизного податку та сукупністю заходів державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів з метою реалізації фіскального та регулюючого потенціалу специфічного акцизного оподаткування [4, с. 112].

Необхідною умовою підвищення дієвості державної акцизної політики є дотримання цілого ряду принципів. Зasadничі принципи побудови податкової системи України, а також формування та реалізації відповідної податкової політики визначені статтею 4 Кодексу [85]. Умовно принципи оподаткування можна поділити на три групи. До першої групи належать принципи організаційного характеру, зокрема, це стосується стабільності податкового законодавства, всеохоплюваності бази оподаткування, рівномірності та зручності оподаткування. До суто економічних принципів доцільно віднести економічність оподаткування, соціальну справедливість, універсальність та рівнонапруженість. До складу третьої групи відносять принципи оподаткування правового характеру (нейтральність, невідворотність настання визначеної законодавством відповідальності у разі порушення норм податкового законодавства, рівність усіх перед законом та ін.). У свою чергу, основою ефективної реалізації акцизної політики держави є дотримання таких принципів, як (рис. 1.1):

- фіскальна достатність – розширення бази оподаткування, руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань; удосконалення процедур фіскального адміністрування;

- економічна ефективність – скасування економічно необґрунтованих податкових пільг, використання акцизів у регулюванні якісних та кількісних параметрів розвитку ринку підакцизних товарів;

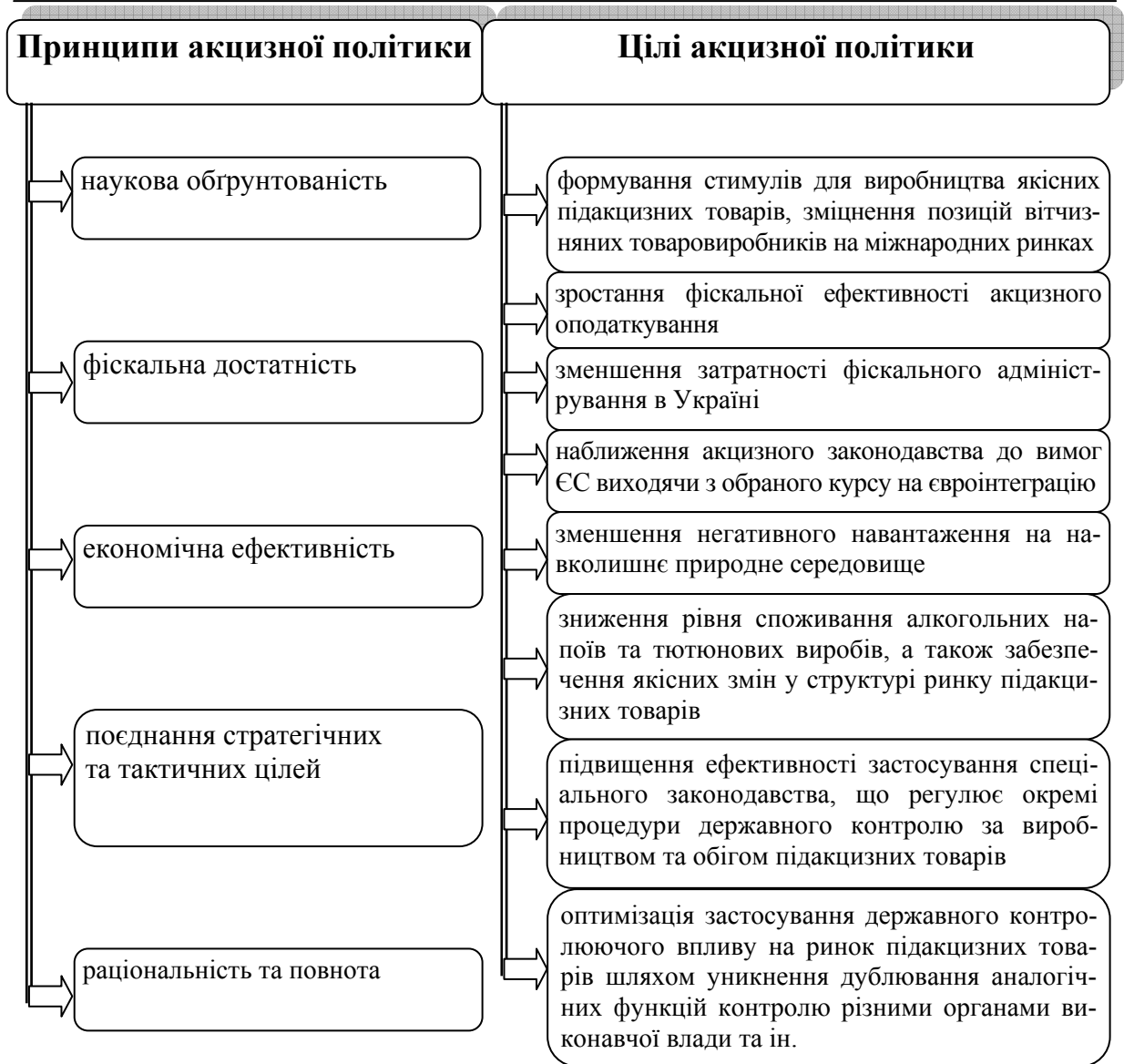
- наукова обґрунтованість – доцільність реалізації окремих заходів податкової політики повинна бути обґрунтована з позиції оптимальної реалізації фіскального та регулюючого потенціалу акцизів;

– поєднання стратегічних та тактичних цілей – формування акцизної політики передбачає визначення загальної концепції, а реалізація – визначення тактичних цілей акцизної політики і вирішення короткострокових завдань з удосконалення окремих її елементів;

– раціональність та повнота – спрощення механізму нарахування та сплати акцизного податку, вдосконалення процедур державного регулювання, залучення до оподаткування тіньових оборотів, а також розширення переліку підакцизних товарів за рахунок товарів, які за своїми характеристиками є підакцизними (газ, електроенергія) та ін.

Зважаючи на наявні якісні та кількісні параметри розвитку вітчизняного ринку підакцизних товарів, показники ефективності реалізації окремих процедур державного регулювання виробництва та обігу товарів підакцизної групи, стратегічним завданням формування та реалізації акцизної політики в Україні повинно стати формування фіскально-регулюючої моделі акцизного оподаткування, де основною метою є компромісна реалізація фіскальної, регулюючої та соціальної (розподільчої) функції акцизного податку. Використання даного типу акцизної політики дозволяє через використання принципу адресності надання податкових пільг та регулювання величини акцизної складової в ціні реалізації підакцизної продукції реалізовувати структурні зміни на ринку товарів підакцизної групи.

До інших цілей даного типу акцизної політики належать (рис. 1.1): 1) підтримка вітчизняного товаровиробника, сприяння зростанню рівня конкурентоспроможності вітчизняних товарів підакцизної групи на міжнародних ринках; 2) подальше наближення акцизного законодавства до вимог ЄС виходячи з оголошеного курсу на євроінтеграцію; 3) зростання фіскальної ефективності акцизного оподаткування; 4) зменшення рівня затратності податкового адміністрування в Україні; 5) формування стимулів, спрямованих на зниження рівня споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів; 6) зменшення негативного навантаження на навколишнє природне середовище; 7) підвищення ефективності застосування спеціального законодавства, що регулює окремі процедури державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів; 8) оптимізація застосування державного контролюючого впливу на ринок підакцизних товарів шляхом уникнення дублювання функцій різними органами виконавчої влади.



**Рис. 1.1. Принципи і цілі акцизної політики**

Таким чином, проблематика формування та реалізації акцизної політики залишається на сьогодні в Україні однією з найбільш актуальних, зважаючи на наявний фіскальний та регулюючий потенціал акцизного оподаткування. Реалізація такого потенціалу створить передумови для зростання рівня податкової віддачі від застосування акцизів через збільшення акцизної складової в ціні реалізації підакцизних товарів та дозволить сформувати стимули для їх виробників та споживачів. У свою чергу, вирішення цього завдання потребує розроблення концептуальних засад формування та реалізації акцизної політики держави на середню та довгострокову перспективу. Вказані заходи повинні бути тісно пов'язані з іншими мірами, які реалізуються державними органами в межах регулювання економічних процесів.

## 1.2. Місце та роль акцизної політики в системі державного регулювання економіки

Наростання кризових явищ у національній економіці України особливо актуалізували питання пошуку ефективних інструментів, що можуть бути імплементовані у вітчизняний механізм державного регулювання економіки. До числа найбільш дієвих таких інструментів, як засвідчує наявна світова та вітчизняна практика, саме і належать податки. Тому від збалансованості податкової політики, що реалізується органами державного управління, багато в чому залежить ефективність економічних перетворень. У свою чергу, податкова політика є невід'ємною складовою фінансової політики держави, адже ефективне використання податків у регулюванні економічних процесів можливе лише у комплексі з іншими методами такого регулювання.

Питання підвищення ефективності реалізації регулюючого потенціалу податкової системи залишається одним з найбільш обговорюваних протягом усього періоду становлення та розвитку новітньої української державності. Однак і на сьогодні використання податкових інструментів для регулювання економічних процесів в Україні характеризується недостатньою ефективністю, що є наслідком відсутності розроблених стратегічних підходів до формування та реалізації податкової політики країни. Саме фіскальному напряму приділяється основна увага при реалізації податкової політики України, що викликано перманентною відсутністю достатніх фінансових ресурсів для вирішення соціально-економічних проблем держави [50, с. 181]. Однак наявний світовий досвід засвідчує хибність політики надмірного оподаткування національних товаровиробників, а економічно обґрунтованою визначається активна державна регуляторна політика.

Визначення ролі податкової політики в підвищенні ефективності застосовуваного механізму державного регулювання економіки залишається одним з найбільш актуальним і у світлі необхідності формування передумов для підвищення рівня конкурентоспроможної національної економіки, що вже неодноразово було закріплено в засадничих урядових документах. Не останнє місце в таких програмних документах приділялася заходам, направлених на реалізацію фіскального та регулюючого потенціалу податкової системи. Крім того, чи не найбільша увага даній проблематиці приділялася і при прийнятті Кодексу.

Державне регулювання економіки передбачає використання комплексу заходів керування, що дозволяє реалізовувати середньо та довгострокову стратегію розвитку національної економіки. У такому випадку домінуючими функціями державного регулювання стають управління, регулювання та стимулювання економічних процесів. Крім того, система державного регулювання передбачає використання фінансових, політичних, правових та інших методів впливу на якісні та кількісні параметри розвитку національного споживчого ринку. Державне регулювання базується на використанні певного комплексу інструментів впливу. Можна погодитися з уже наявними науковими дослідженнями [18, с. 14], в яких визначаються та відповідно окремо розглядаються два типи впливу на економічні процеси – прямий та опосередкований. Зважаючи на економічну сутність, саме до другого типу впливу належить використання в механізмі державного регулювання податкових інструментів.

Держава як регулятор економічних процесів реалізує своє призначення через комплекс інструментів податкової, бюджетної та монетарної політик. Саме державне регулювання з використанням фінансових інструментів є найбільш відомим та поширеним у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками.

Кінцевою метою бюджетно-податкової чи монетарної політики держави є виконання певних кроків задля прискорення темпів економічного зростання. Ця мета досягається шляхом вирішення численних завдань і багатьма складовими, серед яких є визначення оптимального рівня оподаткування у країні у цілому, та встановлення такої межі податкового навантаження, яка відповідала б на два взаємовиключні питання: максимально можливе наповнення бюджету у довготривалій перспективі та необтяження суб'єктів господарювання надмірним податковим тиском задля уникнення скорочення обсягів їх виробництва. Крім того, формування та вдосконалення бюджетно-податкової політики повинно ґрунтуватися на визначенні оптимального рівня оподаткування при врахуванні збалансованого підходу до встановлення максимального значення надходжень до бюджету та мінімального податкового навантаження на підприємства. Лише за такої умови можна спонукати країну до сталого економічного зростання. При чому необхідною умовою зростання надходжень до бюджету від акцизного оподаткування є зростання реальних доходів населення.

Реалізація активної фінансової політики передбачає здійснення комплексу заходів, направлених на маніпулювання державним бюджетом, відповідними бюджетними доходами і видатками для досягнення сталого економічного зростання. Одночасно забезпечення поступального зростання економіки, зниження рівня безробіття та покращання добробуту людей як пріоритетні напрями динамічного розвитку економіки кожної країни ніколи не втрачають своєї актуальності. Однак довгострокове економічне зростання не завжди є рівномірним. Саме фінансовій політиці (як складовій фінансової політики) належить ключова роль у регулюванні економічних процесів та в налагодженні взаємовідносин між державним та приватним секторами [4, с. 136–137]. Фіскальна політика в досягненні стратегічних та проміжних цілей реалізує свій вплив на економічні процеси в двох напрямках: бюджетному та податковому. Основними цілями реалізації збалансованої фіскальної політики є пом'якшення коливань економічного циклу, підтримка стабільних темпів економічного зростання, а також зростання рівня зайнятості та добробуту населення в середньо та довгостроковій перспективі.

Серед засобів фіскальної політики найбільш універсальними та дієвими інструментами залишаються податки. Це пояснюється тим, що, на відміну від решти фінансових інструментів, вони носять практично всеосяжний характер – охоплюють майже всі види економічних відносин та всю генеральну сукупність юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців, дієздатне населення країни. Саме податки визначають рівень перерозподілу ВВП через бюджет країни.

Акцизна політика як складова загальнодержавної податкової політики відповідно також відіграє одне з визначальних місць у механізмі державного регулювання економіки. Саме акцизи є одними з найбільш дієвих інструментів державного регулювання якісних та кількісних параметрів споживчого ринку, а тому зважене їх використання дозволяє повною мірою реалізовувати регулюючий потенціал національної податкової системи. Іншим інструментом державного регулювання ринку підакцизних товарів є ввізне мито, яке, за умови зваженого підходу до застосування, дозволяє реалізовувати податкову політику протекціоністського типу.

Реалізація збалансованої державної політики в частині регулювання споживчого ринку потребує мінімізації випадків використання



господарюючими суб'єктами схем ухилення від сплати податків; унеможливлення виводу на ринок контрабандної та контрафактної продукції; вилучення з виробництва низькоякісної сировини і продукції; створення передумов для зниження рівня загрози здоров'ю населення за рахунок впровадження державної політики щодо обмеження споживання продукції, шкідливої для здоров'я людини та ін. [36, с. 258]. Однак на сьогодні показники ефективності реалізації регулюючого потенціалу як акцизного оподаткування зокрема, так і всієї національної податкової системи в цілому залишаються на досить низькому рівні, що є наслідком неналежного використання окремих результатів аналізу фінансових зв'язків в економіці України, а також відсутності обґрунтування показників критичного рівня опосередкованого податкового навантаження на економіку країни.

Формування та реалізація акцизної політики має свої особливості, що викликано специфікою самого ринку підакцизних товарів. Зважаючи на вказане, система державного регулювання даного ринку повинна передбачати використання комплексу методів цілеспрямованого впливу, спрямованих на забезпечення формування прийнятних параметрів розвитку ринку підакцизних товарів виходячи з обраних стратегічних пріоритетів його регулювання, підтримання поступального тренду на зростання рівня виробництва якісних товарів підакцизної групи, зниження рівня контрабандної та контрафактної продукції, формування стабільного оптимального рівня цін на підакцизні товари; справедливого перерозподілу доходів від реалізації підакцизних товарів та забезпечення загальної економічної безпеки на досліджуваному ринку.

Одним з пріоритетних завдань державного регулювання ринку підакцизних товарів є формування такого комплексу інструментів впливу на відносини, що виникають у процесі встановлення, обчислення та сплати акцизів, а також здійсненні контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, який би дозволяв збалансувати суспільні та приватні інтереси всіх суб'єктів ринку – від виробника (імпортера) до кінцевого споживача. Ефективність здійснення державного регулювання ринку підакцизних товарів багато в чому залежить від наявності спеціального законодавства. Так, для регулювання виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні використовується спеціальний Закон „Про державне регулювання

виробництва та обігу спирт етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів” [92]. Цим Законом визначено загальні положення державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, у тому числі і ліцензування даних видів діяльності, а також умов продажу такої продукції кінцевим споживачам.

Крім ліцензування, в Україні використовується цілий комплекс інструментів прямого регулювання ринку підакцизних товарів. Зокрема, це стосується здійснення сертифікації продукції, встановлення вимог до її маркування, регулювання мінімальних та максимальних цін на окремі види товарів підакцизної групи.

Як показує аналіз досвіду використання акцизного оподаткування в національних податкових системах, необхідність застосування акцизів, як правило, обумовлювалася такими причинами:

- формуванням достатніх податкових надходжень за рахунок оподаткування споживання обмеженого кола товарів та незначних адміністративних витрат;

- забезпеченням справедливості оподаткування внаслідок того, що споживачами окремих видів підакцизних товарів є передусім громадяни з високим та середнім рівнем доходів;

- реалізацією компенсаторних механізмів для відшкодування суспільству негативних ефектів від споживання підакцизних товарів;

- багатовіковою традицією використання акцизу як невід’ємної складової функціонування податкових систем.

На сучасному етапі підвищення ефективності використання акцизів у регулюванні економічних процесів повинно забезпечуватись досягненням балансу між такими сферами діяльності держави: фіскальна ефективність, економічна доцільність та соціальна справедливість. У даному контексті економічна доцільність визначається як показниками ефективності розвитку виробників підакцизних товарів, так і досягненням обраних стратегічних цілей реалізації державної акцизної політики.

При визначенні кількісних показників використання як універсальних, так і специфічних акцизів слід зважати на особливості впливу даних податків на окремі економічні процеси. Так, на сьогодні прийнято виділяти цілий ряд основних переваг і недоліків застосування акцизного оподаткування, при чому їх перелік не є вичерпним. До переваг акцизного оподаткування доцільно також віднести те, що

за допомогою акцизів досягається бюджетний „ефект липучки”, оскільки через використання механізмів акцизного оподаткування вилучаються надходження у вигляді податків навіть з „тіньового” сектору економіки.

До недоліків – акцизне оподаткування має складний механізм адміністрування, а також характеризується наявністю значного рівня використання схем мінімізації сплати (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

### Основні переваги та недоліки акцизного оподаткування

<b>Переваги акцизного оподаткування</b>	<b>Недоліки акцизного оподаткування</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>– акцизи швидко акумулюються в бюджеті, оскільки природа акцизів як надбавки до ціни передбачає перерахування цих податків до бюджету відразу після реалізації;</li><li>– на сплату акцизів майже не впливають чинники ризику неприбуткового виробництва, криз перевиробництва та виробничих криз;</li><li>– акцизи мають таку властивість, як постійність надходжень, вона гарантується постійною потребою населення у споживанні товарів і послуг;</li><li>– акцизи характеризуються відносною рівномірністю надходжень у регіональному розрізі;</li><li>– акцизи можуть стимулювати або стримувати споживання деяких груп товарів, особливо це стосується продукції харчової промисловості. акцизи є важливим аспектом державного регулювання і розподілу податкового навантаження за допомогою диференціювання ставок;</li><li>– за допомогою акцизів досягається бюджетний „ефект липучки”, оскільки через використання механізмів акцизного оподаткування вилучаються надходження у вигляді податків навіть з „тіньового” сектору економіки</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>– суттєво впливає на рівень цін, що особливо актуально в умовах зростання рівня інфляції;</li><li>– внаслідок того, що акцизи є податками на споживання і включаються до ціни товару, їх величина суттєво впливає на сукупний споживчий попит;</li><li>– збільшує ціну ресурсів, які використовуються у виробництві продукції;</li><li>– не надає переваг національним товаровиробникам у конкурентній боротьбі з іноземними компаніями;</li><li>– має регресивний соціальний характер через включення податків до цін, у т.ч. і на соціально важливі товари;</li><li>– складний механізм адміністрування акцизів і наявність схем мінімізації (оптимізації) їх сплати призводить до значних бюджетних втрат та ухилення від сплати податків</li></ul>

Однією з основних особливостей акцизного оподаткування є неспівпадіння в одній особі формального та реального платників податку. Взагалі, реальна невідповідність первинної адресності податку і його фактичного платника – явище досить поширене. Крім того, переміщення податкового тягаря є складним економічним феноменом, який безпосередньо полягає в тому, що за рахунок зміни цінових і реальних пропорцій у результаті дії податку відбувається зміна поведінки економічних агентів, які формально не є платниками податку. Таким чином, перекладання податкового тягаря виникає внаслідок того, що сфера дії податку виявляється ширшою, ніж коло платників податків, передбачене податковим законодавством.

Наслідком такого перекладання є перерозподіл валового внутрішнього продукту за допомогою механізму акцизного оподаткування, який впливає на обсяг доходів і ціноутворення. Для врахування наслідків реалізації акцизної політики (з погляду ефективності регулювання економічних процесів) необхідно брати до уваги процеси перекладання акцизів, а саме реальний розподіл тягаря акцизного оподаткування.

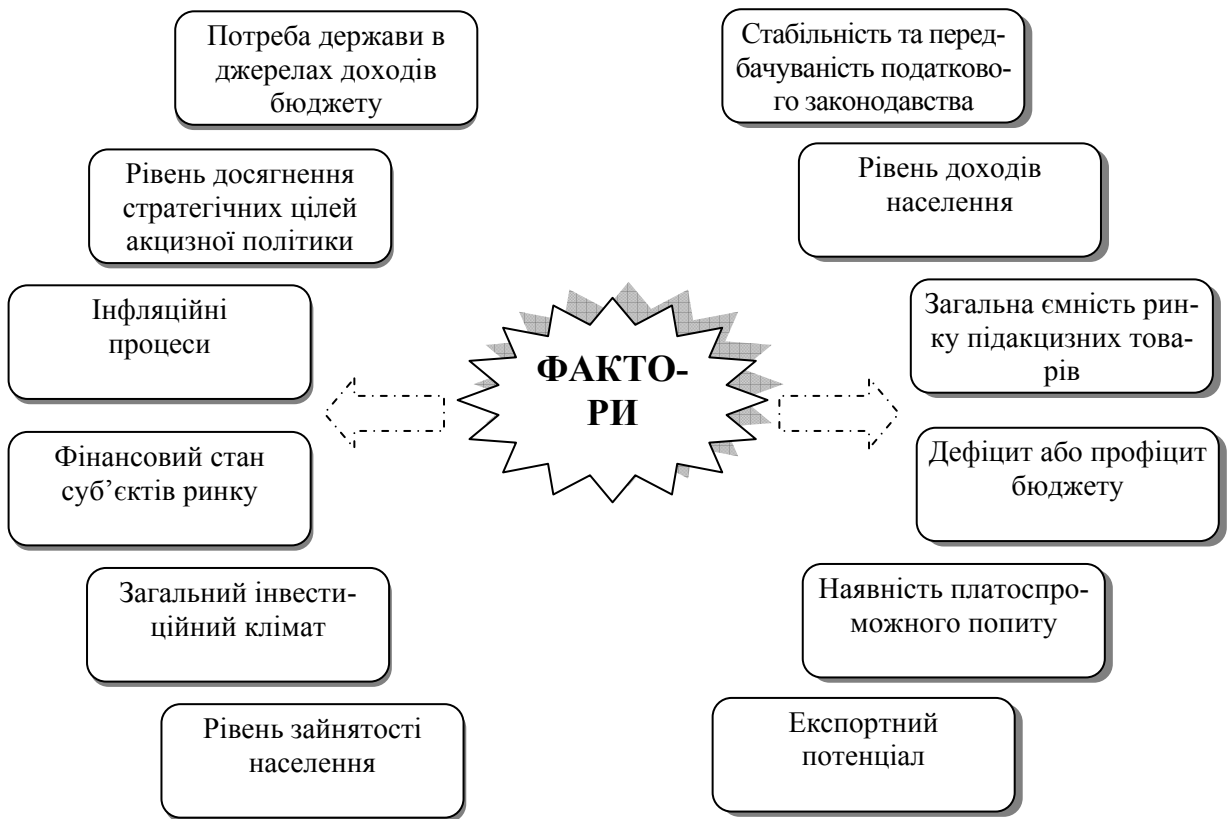
Зважаючи на особливості акцизів, переваги та недоліки їх використання, загальними показниками їх ефективності є фіскальна достатність, співвідношення універсального та специфічного акцизного оподаткування, рівень перекладності та відповідно наявність опосередкованого податкового тиску, наявність та достатність інструментів стимулювання зростання споживчого ринку, рівень застосування специфічних акцизів в обмеженні споживання окремих груп підакцизних товарів.

До факторів, що впливають на показники ефективності реалізації акцизної політики в системі заходів державного регулювання економіки, можна віднести (рис. 1.2):

- необхідність формування достатнього рівня податкових надходжень до бюджету країни, дефіцит або профіцит державного бюджету;
- рівень досягнення загальних стратегічних цілей формування та реалізації державної акцизної політики;
- інфляційні процеси, що викликають необхідність корегування ставок акцизного податку, встановлених у національній валюті для недопущення зниження рівня реальних надходжень податку до бюджету країни;

## Трансформація акцизної політики України

- фінансово-господарські результати діяльності суб'єктів ринку підакцизних товарів;
- загальний інвестиційний клімат у країні;
- рівень зайнятості населення;
- стабільність та передбачуваність національного податкового законодавства, а також узгодженість підзаконних нормативних актів з положеннями Кодексу;
- рівень доходів населення та відповідного платоспроможного попиту, загальна ємність ринку підакцизних товарів та ін.



**Рис. 1.2. Фактори, що впливають на показники реалізації акцизної політики**

У частині застосування специфічних акцизів, найбільш актуальним на сьогодні є визначення їх оптимального рівня та підвищення ефективності використання в обмеженні споживання товарів, які шкідливі для здоров'я людини. Визначення балансу між виконанням акцизним податком фіскальної та регулюючої функцій є одним з ключових питань при формуванні перспективних напрямів трансформації акцизної політики в Україні.

Виходячи із самої економічної сутності, акцизи здійснюють безпосередній вплив на обсяг виробництва та споживання того чи іншого товару. Проте такий вплив (навіть однакового за розміром податку) на динаміку виробництва різних товарів різний, оскільки еластичність попиту та пропозиції різних товарів від цін відрізняється, а податки впливають на обсяг і структуру виробництва через ринковий механізм попиту і пропозиції. У короткостроковому періоді вплив акцизу на будь-яку конкурентну галузь відбувається залежно від еластичності попиту, оскільки пропозиція, як правило, досить нееластична. Це пов'язано з тим, що суб'єкти господарювання, реагуючи на зростання цін, можуть збільшити випуск продукції тільки за рахунок зміни умов оподаткування акцизним податком.

Методика стягнення акцизів дозволяє виробникам, після запровадження або підвищення ставки, включати його до ціни своєї продукції, що викликає її підвищення у стані рівноваги ринкової системи. Але якщо попит еластичний (що характерно для підакцизних товарів), він у відповідь на це скоротиться настільки, що виробники змушені будуть значно знизити ціну. Отже, вплив акцизу при еластичному попиті полягає у незначному підвищенні ціни і значному скороченні обсягу пропозиції, а при нееластичному попиті вплив акцизу полягає у підвищенні ціни на суму підвищення ставки в абсолютному вираженні.

У короткостроковому періоді частина податкового тягаря від акцизного оподаткування неодмінно переноситься на виробника. Розмір частини, яку виробник змушений взяти на себе при еластичному попиті, більший, при нееластичному – менший. Отже, в міру зменшення еластичності попиту перекладання акцизу на кінцевих споживачів спрощується і навпаки. У такому випадку диференціація підприємств за розмірами їх видатків є основним фактором, що впливає на формування довгострокових змін на ринку.

У довгостроковому періоді втрати від необгрунтовано високих акцизів будуть змушувати суб'єктів господарювання виходити з відповідного ринку. Це може порушити галузеву рівновагу, яка тимчасово встановилася після запровадження (підвищення або зменшення) акцизу. Зменшення кількості виробників може стати причиною зменшення обсягу пропозиції і зростання цін.

Зазначимо, що чим еластичнішим є попит, тим меншу частину податкового тягаря перекладають на споживачів. Відповідно, що еластичнішою є пропозиція, то меншу частину тягаря податку змушені

взяти на себе виробники. Кінцевий розподіл податкового тягаря визначається рівнодіючою двох цих тенденцій, тобто співвідношенням коефіцієнтів еластичності попиту і пропозиції. Так, чим еластичність попиту більша від еластичності пропозиції, то більшу частину податкового тягаря змушені взяти на себе виробники. Відповідно, якщо еластичність пропозиції більша від еластичності попиту, то більша частина податку перекладається на споживачів.

Залежно від конкретної ринкової ситуації вплив акцизного оподаткування, як на окремого виробника, так і на галузь у цілому, може бути дуже несхожим: від незмінної ціни, а отже, і повної неперекладності податку при олігополії, до ціни, яка зростає на величину, більшу ніж розмір податку, при монополії. Скорочення обсягів виробництва також має широкий спектр: від нульового, при олігополії, до дуже значного, у чисто конкурентних галузях з еластичними попитом і пропозицією. Передбачити перекладання непрямих податків – означає передбачити рух цін. Однак передбачити рух ринкової ціни дуже важко – реальний аналіз вимагає врахування великої кількості інших факторів.

Таким чином, до умов, які сприяють або перешкоджають перекладності акцизів, слід відносити такі:

- тип ринкової структури або моделі – чим більш конкурентним є ринок, то виробникові складніше перекласти акциз на споживача;
- еластичність попиту і пропозиції – чим еластичність попиту більша від еластичності пропозиції, то більшу частину податкового тягаря змушені взяти на себе виробники;
- розмір акцизу, чим більшою є частка податку, тим більша частина податку падає на виробників, що скорочує стимули до виробництва;
- часовий фактор. Акцизне оподаткування, що майже повністю перекладається на споживача на короткому відрізку часу, в довгостроковому періоді може значно підвищити податкове навантаження на виробників та зменшити обсяг виробництва у галузі.

Питання оптимізації податкового навантаження на економіку у цілому і на окремих господарюючих суб'єктів залишається надзвичайно важливим, оскільки від кількості і ставок податків, структури податкової системи, а також наявності податкових пільг значною мірою залежить мотиваційний механізм агентів ринку, їх здатність до

нагромадження та інвестування грошових коштів. У такому разі податковий тягар як об'єкт аналізу повинен розглядатися як із відтворювальних позицій, так і з позицій оцінки стимулюючого (антистимулюючого) впливу оподаткування на господарську діяльність. Залежність між господарською діяльністю і оподаткуванням є тією методологічною проблемою, з якої потрібно виходити при визначенні пріоритетних напрямів формування та реалізації державної акцизної політики.

Слід також зважати, що вплив реалізації заходів акцизної політики на фінансові ресурси суб'єктів підприємництва залежить від виду діяльності. Такі особливості пов'язані зі ставками акцизного податку, методикою розрахунку суми податкових зобов'язань, термінами сплати податку до бюджету, а також джерелами формування сум податку, що перераховуються до бюджету. Найбільший вплив на фінансовий стан суб'єктів підприємництва справляє сплата акцизного податку на товари імпортного походження внаслідок того, що суми податку сплачуються при перетині митного кордону за рахунок власних оборотних коштів суб'єкта господарювання.

При здійсненні оцінки впливу заходів акцизної політики на поведінку учасників ринку підакцизних товарів потрібно, у тому числі, враховувати і зміну якості таких товарів. Одним із варіантів пом'якшення цього впливу визначають збільшення специфічної складової у межах змішаної (комбінованої) ставки акцизного податку з одночасним зменшенням величини адвалорної складової. Зростання ж виробництва відбувається через оптимізацію використання усіх можливих для цього податкових інструментів, як то ставки податків, податкові пільги і вбудовані регулятори підприємницької активності.

Важливість формування і реалізації зваженої акцизної політики полягає і в тому, що з її оптимізацією можливе зростання легального виробництва. Вказане твердження особливо актуальне для алкогольного та тютюнового ринків, де окремими роками рівень контрабанди та фальсифікату досягав за експертними оцінками рівня в 50 %. Унаслідок такого підходу безпосередньо повинна зрости база оподаткування акцизами. Однак реалізація такого потенціалу можлива лише за умови забезпечення жорсткого контролю за визначенням оборотів з реалізації підакцизної продукції. Поряд з цим повинні застосовуватися і неподаткові важелі державного управління економічними процесами.



Таким чином, акцизна політика займає одне з важливих місць при реалізації заходів державного регулювання економікою. Її ефективність залишається основним фактором, що впливає на якісні та кількісні показники розвитку ринку підакцизних товарів. Одночасно дієвість акцизної політики прямо залежить від наявності чіткого механізму її формування та реалізації, а модель акцизної політики є похідною від прийнятої загальної концепції державного регулювання національної економіки.

### 1.3. Механізм реалізації державної акцизної політики

Протягом усього періоду становлення та розвитку державного механізму регулювання економічних процесів в Україні формуванню та реалізації акцизної політики держави були притаманні цілий ряд недоліків, які мають як об'єктивний, так і суб'єктивний характер. Так, становлення та розвиток системи акцизного оподаткування в Україні відбувалися у складних умовах, а „правила гри” у сфері застосування акцизу часто змінювалися залежно від поточних потреб державних фінансів без здійснення відповідного наукового обґрунтування. Такі податкові новації призводили до формування перекосів у реалізації фіскального та регулюючого потенціалу податкової системи, а наслідком було зниження підприємницької активності та зростання бюджетного дефіциту. Тому одним з основних принципів докорінної трансформації вітчизняної податкової системи при прийнятті Кодексу було визначено як досягнення фіскальної достатності через підвищення рівня її фіскальної ефективності [137, с. 585]. До основних умов дотримання даного принципу можна віднести: а) зменшення рівня ухилення від сплати податків та мінімізації податкових зобов'язань; б) розширення бази оподаткування; в) удосконалення процесів адміністрування податків та інших обов'язкових платежів; г) оптимізація використання податкових пільг та застосування альтернативних систем оподаткування та ін.

У частині використання акцизного оподаткування зазначимо, що загальну ефективність формування та реалізації відповідних заходів акцизної політики в Україні доцільно визначати через використання конкретного механізму акцизного оподаткування, який враховує особливості розвитку національної економіки та роль держави в регулюванні ринку

підакцизних товарів. Саме функціонування механізму акцизного оподаткування дозволяє уповноваженим державним органам реалізувати акцизну політику виходячи з обраних стратегічних пріоритетів регулювання ринку підакцизних товарів. Через використання такого механізму досягається впровадження чіткої організації адміністрування акцизів до бюджету, а також регулювання окремих параметрів ринку підакцизних товарів, що, у свою чергу, є одним з чинників підвищення загального рівня конкурентоспроможності національної економіки.

Податковий механізм є об'єктивно необхідним процесом управління відносинами перерозподілу, що умовно поділяють на три підсистеми: податкове планування, податкове регулювання і податковий контроль. У такому разі податкове планування та прогнозування є невід'ємними елементами системи вироблення і прийняття стратегічних і тактичних рішень у податковій сфері. Від оптимальності застосованого механізму залежить ефективність здійснення податкової політики держави. Оптимальність механізму формування та реалізації податкової політики прямо залежить від поєднання правильності вибору податкових інструментів, що використовуються в регулюванні економічних процесів, а також правил нарахування та сплати податкових платежів до бюджету. У свою чергу, практична реалізація податкової політики завжди пов'язана з вирішенням питань збалансування дохідної та видаткової частини бюджету держави без зростання рівня реального податкового навантаження на господарюючих суб'єктів, підвищення ефективності реалізації регулюючого потенціалу податкової системи, зростання соціальної захищеності населення країни.

Найбільш мобільним елементом податкового механізму і податкового менеджменту на державному рівні є податкове регулювання, а його основою – система економічних засобів оперативного втручання у процес реалізації податкової політики [83, с. 77–82]. З використанням чіткого набору методів і важелів податкового регулювання досягається підвищення ефективності використання матеріальних і фінансових ресурсів, створюються умови для активізації підприємницької діяльності, відбувається узгодження інтересів різних груп суб'єктів господарювання, населення країни, центральних і регіональних рівнів державного управління. Податкове регулювання є активним та цілеспрямованим впливом держави на учасників економічних відносин за

допомогою засобів та інструментів податкової політики з метою досягнення бажаних соціально-економічних результатів. До основних податкових інструментів регулювання економічних процесів відносять: диференціацію ставок податків; застосування альтернативних систем оподаткування; зміну умов, періодичності та бюджетного призначення сплати окремих податків та зборів; зміну порядку визначення бази, об'єкта оподаткування та ін.

Найбільш обговорюваним блоком реалізації податкового механізму в Україні є податковий контроль. Відповідно основними завданнями здійснення податкового контролю в умовах трансформації всієї сукупності податкових взаємовідносин визначають: 1) встановлення позитивних і негативних тенденцій таких взаємовідносин між платниками податків і контролюючими органами, встановлення закономірності розвитку цих відносин; 2) проведення аналізу впливу податкової системи, а також окремих її елементів, на результати фінансово-господарської діяльності платників податків та національної економіки в цілому; 3) оцінка ймовірності виникнення фінансових, бюджетних і податкових ризиків; 4) формування комплексу заходів, спрямованих на усунення негативних проявів у взаємовідносинах між державними органами і платниками податків [34, с. 167]. Крім того, сучасні соціально-економічні умови розвитку держави потребують впровадження нових підходів у здійсненні податкового контролю, реформування якого потрібно розглядати як невід'ємну частину загальної податкової реформи, оскільки останнє прямо пов'язане з рівнем податкового навантаження на окремі галузі економіки.

Діяльність контролюючих органів щодо забезпечення додержання податкового законодавства визначає ефективність реалізації податкової політики держави та функціонування всієї податкової системи. Основний стратегічний напрям здійснення податкового контролю тривалий час визначається як пошук нових методів контролю за правильністю та повнотою визначення податкових зобов'язань платниками податків, виокремлення сумлінних платників, які вчасно та в повному обсязі сплачують податки від тих, які ухиляються від оподаткування.

Безпосередньо ефективність здійснення податкового контролю залежить від вибору законодавчо визначених форм, методів і видів податкового контролю, що дозволяє з найменшими зусиллями досягати

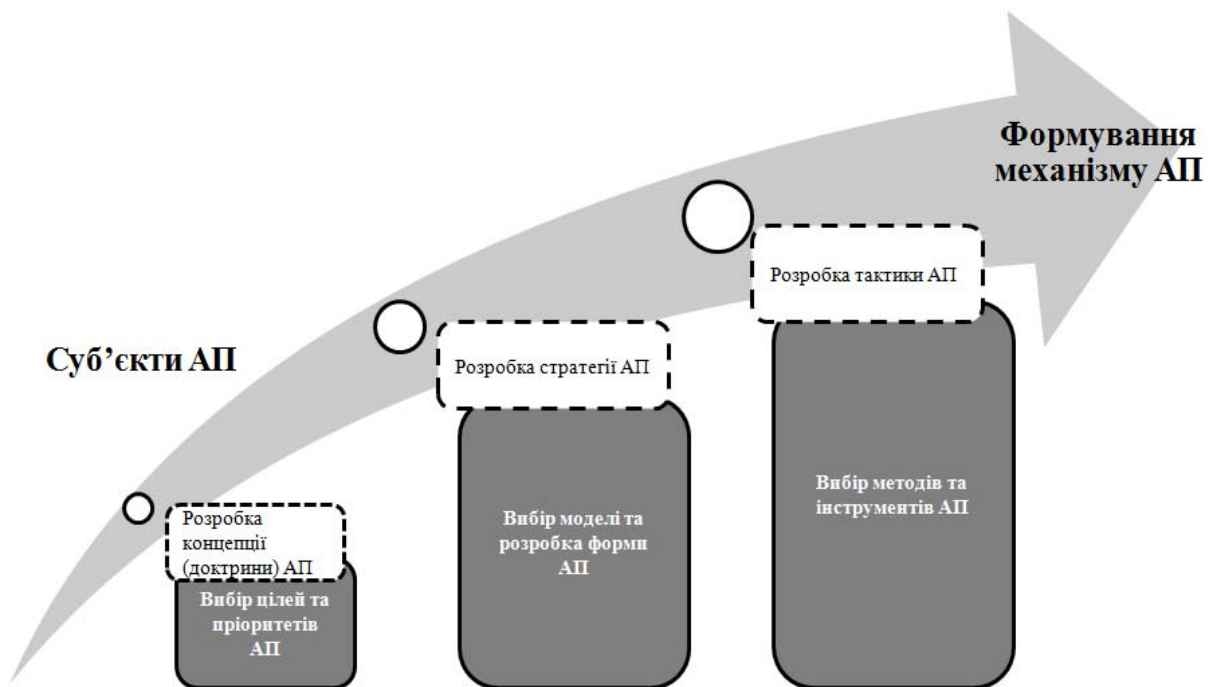
найкращих результатів при здійсненні податкового контролю. Кожній формі контролю притаманні свої методи, що вказує на взаємозв'язок між формою контролю та відповідними її методами, а вибір конкретних методів контролю залежить від конкретних завдань, які ставлять перед собою контролюючі органи [48, с. 363]. Результативність податкового контролю також залежить не лише від ефективності його складових, що здійснюються під час моніторингу, перевірки та адміністративно-правового супроводження, а й від стану нормативно-правового поля.

Вказані твердження повною мірою відносяться до здійснення як контролю за правильністю визначення податкових зобов'язань з акцизного податку та їх сплати до бюджету країни, так і від дієвості реалізації державного контролюючого впливу на ринку підакцизних товарів у частині здійснення контролю за дотриманням його суб'єктами відповідного спеціального законодавства. Зважаючи на особливості використання акцизів у регулюванні економічних процесів, механізм акцизного оподаткування за своєю сутністю є сукупністю організаційно-правових норм і методів формування та реалізації акцизної політики. У свою чергу, формою його реалізації є сукупність податкових інструментів, закріплених у податковому законодавстві. Кінцевою ж метою використання механізму акцизного оподаткування є забезпечення мобілізації до бюджету належних сум акцизного податку.

Необхідною умовою ефективного функціонування механізму акцизного оподаткування є його підпорядкування загальним цілям акцизної політики, що реалізується державою (рис. 1.3). Так, на першому етапі формування податкового механізму визначаються концептуальні (доктринальні) засади формування та реалізації акцизної політики, що передбачає визначення основних цілей та пріоритетів. Відповідно стратегічним завданням трансформації акцизної політики в Україні, про що вже вказувалося в п. 1.1, повинно стати формування фіскально-регулюючої моделі акцизного оподаткування, що можливо досягти лише через реалізацію заходів, направлених на найбільш повну реалізацію фіскального та регулюючого потенціалу акцизного оподаткування.

До стратегічних напрямів підвищення ефективності акцизної політики в Україні слід відносити: 1) забезпечення підпорядкування акцизної політики загальним потребам та інтересам суспільства;

2) підвищення фіскальної ефективності акцизного оподаткування, зокрема через розширення бази оподаткування та мінімізацію випадків ухилення від сплати його сплати; 3) забезпечення стабільності законодавства, що регламентує діяльність на ринку підакцизних товарів; 4) поступове та обґрунтоване збільшення акцизної складової в ціні реалізації алкогольних напоїв та тютюнових виробів; 5) застосування простого і зрозумілого механізму адміністрування акцизного податку; 6) стимулювання розвитку пріоритетних видів економічної діяльності, а також виробництву якісних товарів підакцизних товарів; 7) ефективне використання податкових та неподаткових інструментів у регулюванні рівня споживання товарів, шкідливих для здоров'я людини, а також навколишнього природного середовища; 8) оптимізація державного контролюючого впливу на ринку підакцизних товарів.



**Рис. 1.3. Етапи формування податкового механізму**

Невід'ємною складовою зазначених заходів залишається вдосконалення процедур державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів, у тому числі і через створення централізованої автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів, особливо це стосується алкогольних напоїв та тютюнових виробів. У свою чергу, така система дозволить повною мірою реалізувати і контрольну функцію акцизного оподаткування, що стане основою для ро-

зроблення чітких подальших кроків підвищення дієвості регулювання ринку підакцизних товарів з використанням найбільш ефективного податкового інструментарію.

Ефективність формування та реалізації акцизної політики перебуває у тісному взаємозв'язку з використанням методів, які за своєю сутністю є прийомами практичного досягнення оголошених її стратегічних та тактичних цілей. До таких методів акцизної політики на сьогодні слід відносити наступні: 1) регулювання рівня опосередкованого податкового навантаження, що виникає внаслідок використання акцизів у національній податковій системі; 2) визначення оптимального співвідношення між окремими видами оподаткування (оподаткування споживання, праці та капіталу) та відповідно між універсальним та специфічним акцизним оподаткуванням; 3) регулювання рівня акцизного оподаткування в межах окремих товарних груп підакцизних товарів; 4) визначення структури акцизної складової в ціні реалізації підакцизних товарів; 5) регулювання рівня застосування окремих складових змішаної системи акцизного оподаткування; 6) використання виключень із загальних правил оподаткування, у тому числі і шляхом надання пільг зі сплати акцизного податку; 7) встановлення відповідальності за порушення законодавства, що регулює виробництво та обіг підакцизних товарів та ін. Використання всього комплексу методів реалізації акцизної політики дозволяє досягти оптимального рівня оподаткування, при чому структура механізму акцизного оподаткування в такому випадку повинна відповідати особливостям розвитку ринку вітчизняного ринку підакцизних товарів.

Вибір того чи іншого методу та інструменту реалізації акцизної політики залежить від визначених тактичних орієнтирів, які планується досягти вже в короткостроковій перспективі. Так, на сьогодні до тактичних кроків забезпечення досягнення завдань, пов'язаних з підвищенням фіскальної та регулюючої ефективності акцизної політики, можна віднести: 1) створення єдиної інформаційної системи, наповненням якої повинна стати вся наявна у відповідних адміністраторів інформація про формування об'єктів оподаткування акцизним податком; 2) перегляд механізму використання спеціальних марок акцизного податку, впровадження у практику податкового адміністрування марок акцизного податку з можливістю здійснення електронного контролю за рухом окремих партій алкогольних напоїв та тютюнових виробів; 3) удосконалення порядку використання інституту акцизних

складів (введення „електронних постів”); 4) впровадження електронної системи обміну інформацією щодо відвантаження та отримання спирту між акцизними складами, отримувачам спирту, органами податкової служби країни; 5) впровадження наскрізного моніторингу руху окремих партій підакцизних товарів від виробника до кінцевого споживача; 6) удосконалення окремих процедур і правил проведення перевірок суб’єктів господарювання, що здійснюють свою діяльність на ринку підакцизних товарів, а також уточнення прав та підстав для здійснення контролюючих дій та ін. Реалізація зазначених заходів дозволить підвищити ефективність здійснення функцій контролю державних органів на ринку підакцизних товарів, що в результаті буде сприяти зростанню фіскальної ефективності акцизного оподаткування без підвищення загального рівня ставок оподаткування.

Поряд з формуванням та реалізацією акцизної політики доцільним залишається приділення уваги й іншим стадіям акцизної політики як невід’ємної складової загальнодержавної податкової політики. Зокрема, це стосується питань, пов’язаних зі здійсненням оцінки отримуваних результатів реалізації акцизної політики, а також проведення відповідних коректувань акцизної політики держави. Саме на останній стадії циклу формування та реалізації акцизної політики повинні прийматися рішення, направлені на зміну або корегування моделі акцизної політики, стратегії і тактики досягнення поставлених завдань, комплексу застосовуваних податкових інструментів та методів акцизної політики.

Як уже зазначалося, формою реалізації механізму оподаткування є сукупність податкових інструментів, закріплених у відповідному податковому законодавстві. У найбільш простому трактуванні податковий інструмент є засіб, що використовується для досягнення цілей податкової політики [16, с. 68]. Більш широке визначення надає Ю. Б. Іванов, який під податковими інструментами пропонує розуміти сукупність засобів впливу держави на економічну поведінку платника податків через їх економічні інтереси з метою досягнення визначеного економічного або соціального результату, які закріплюються в нормах податкового законодавства [65, с. 189]. Податкові інструменти є тими важелями, з використанням яких здійснюється регулювання економічних процесів під час комплексної реалізації заходів податкової політики.

Виходячи з рівня впливу на економічні процеси виділяють три типи податкових інструментів, а саме податкові інструменти системного, комплексного та елементарного (локального) характеру. Системні податкові інструменти вбудовані безпосередньо в саму систему оподаткування і виражаються в її загальній структурі, рівні використання податкових пільг та преференцій (у тому числі і застосування різних видів альтернативних систем оподаткування), показнику прямого та опосередкованого податкового навантаження. Комплексні податкові інструменти одночасно стосуються декількох основних видів податків і створюють спеціальний режим для окремих груп платників податків, видів економічної діяльності, регіонів країни.

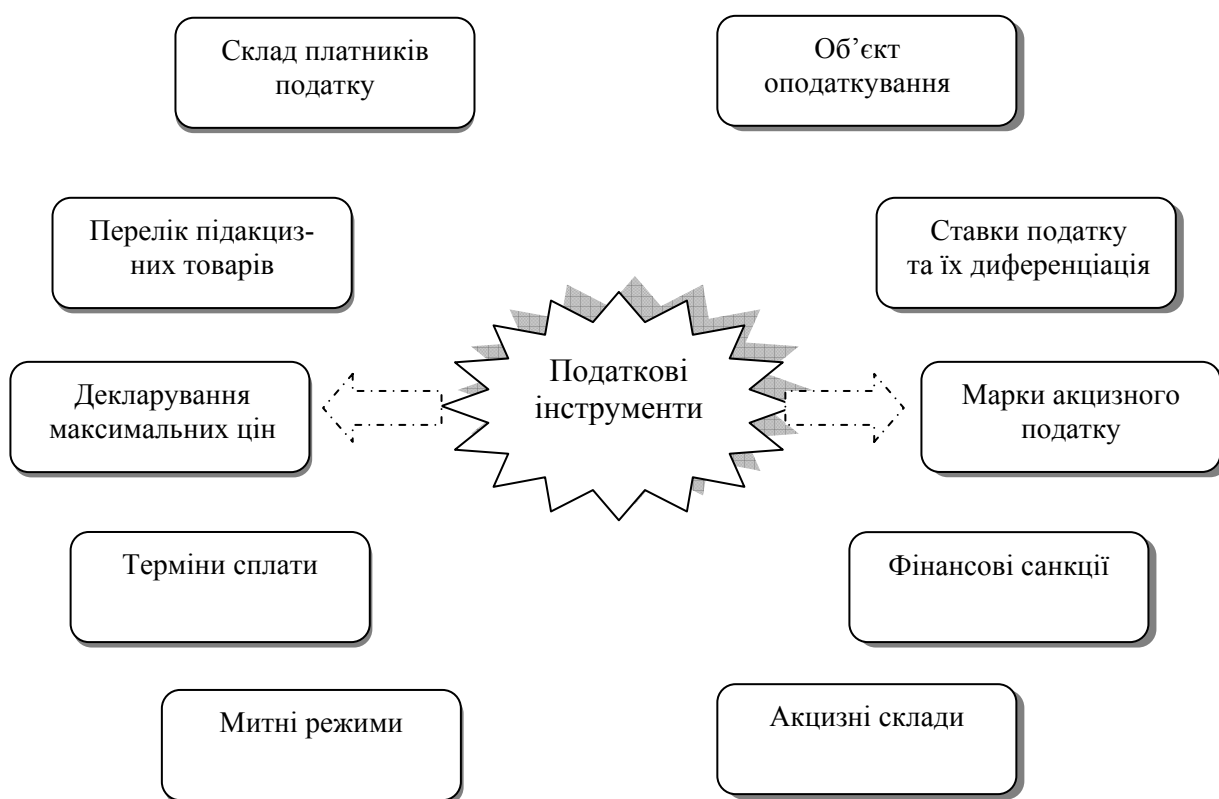


Рис. 1.4. Податкові інструменти реалізації акцизної політики

Елементарні (локальні) податкові інструменти пов'язані з реалізацією регулюючого потенціалу кожного окремо взятого податку. Ефективність реалізації такого потенціалу залежить від вдалого (перш за все з економічної точки зору) поєднання окремих елементів податку, а також застосовуваних процедур контролю за правильністю нарахування та сплати до бюджету персоніфікованих податкових зобов'язань. Дана група податкових засобів державного регулювання



включає до свого складу інструменти, які пов'язані з об'єктом та базою оподаткування, особливостями визначення складу платників податків, принципів встановлення та розмірів ставок окремого податку [46, с. 24]. Зважаючи на особливості механізму адміністрування акцизного податку, склад податкових інструментів реалізації акцизної політики локального характеру дещо відрізняється від стандартного набору. Так, як елемент контролю за повнотою сплати акцизного податку до бюджету за операціями з реалізації вироблених або імпортованих на митну територію України алкогольних напоїв та тютюнових виробів, використовуються спеціальні марки акцизного податку. Крім того, до інструментів контролю також належить і застосування акцизних складів, адже метою створення акцизних складів було оголошено підвищення ефективності як контрольних заходів, спрямованих на запобігання та боротьбу з незаконним виробництвом і обігом спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів, так і, в цілому, адміністрування акцизного податку.

Визначення складу платників акцизного податку відносять до найбільш дієвих інструментів реалізації акцизної політики. Чітка регламентація порядку віднесення суб'єктів господарювання до складу платників податку, а також визначення механізму постановки їх на податковий облік дозволяє знижувати рівень тінізації ринку підакцизних товарів. З прийняттям Кодексу було дещо уточнено перелік платників акцизного податку шляхом долучення до їх складу суб'єктів господарювання, які використовують у своєму виробництві спирт етиловий за пільговими ставками (який було отримано під податковий вексель) у разі використання такого спирту не за призначенням. Відповідно новою стала і запропонована процедура реєстрації платників акцизного податку. Так, визначено обов'язковість надання органами ліцензування інформації податковим органам за місцезнаходженням суб'єкта господарювання про видачу ліцензій на провадження операцій з підакцизними товарами.

Інструменти, що пов'язані з визначенням об'єкта оподаткування, прямо впливають на величину сплати податкових зобов'язань до бюджету країни. Суб'єкти підприємництва, здійснюючи операції з підакцизними товарами, відповідно реалізують заходи, спрямовані на оптимізацію величини податкових зобов'язань, що виникають за результатами таких операцій. Саме в схемах оптимізації податкових зобов'язань використовують прогалини або неузгодженості податкового

законодавства, що дозволяє суб'єктам господарювання в цілком законний спосіб мінімізувати податкові зобов'язання.

До об'єктів оподаткування акцизним податком належать операції з реалізації вироблених та ввезених на митну територію України підакцизних товарів. Крім того, до об'єктів оподаткування акцизним податком віднесено операції з реалізації (передачі) підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки (за виключенням використання такої продукції для подальшого виробництва підакцизної продукції), здійснення внесків до статутного капіталу, а також працівникам підприємства-виробника підакцизних товарів (продукції). Акцизним податком оподатковується реалізація конфіскованих та інших товарів, які перейшли у власність держави, реалізація або передача підакцизних товарів (продукції), що були звільнені від сплати податку, у разі порушення умов звільнення, обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів (продукції) понад встановлені нормативи.

Виходячи з того, що акцизним податком оподатковуються товари не першої необхідності, перелік пільг з його сплати є невеликий. У 2012 році в загальній сумі використаних платниками податків пільг зі сплати акцизного податку 89,6 % – операції з експорту підакцизних товарів, реалізації такої продукції для подальшого використання як сировини для виробництва підакцизних товарів. Крім того, порівняно з попередньою практикою, перелік пільг зі сплати акцизного податку доповнено новими позиціями: ввезення підакцизних товарів як технічної або гуманітарної допомоги (крім алкогольних напоїв та тютюнових виробів), операцій із ввезення еталонних чи тестових (моніторингових) зразків тютюнових виробів та ін. [69, с. 17]. Підставою для звільнення від сплати податку Кодексом визначено розміщення ввезених підакцизних товарів у митний режим: транзиту, митного складу, магазину безмитної торгівлі, тимчасового ввезення, переробки на митній території України. Такі операції можуть бути віднесені до об'єкта оподаткування у разі недотримання вимог зазначених митних режимів.

Податкові ставки та їх диференціація також залишаються одним з найбільш дієвих інструментів регулювання кількісних та якісних параметрів ринку підакцизних товарів. Здійснення диференціації ставок акцизного податку дозволяє регулювати податкове навантаження

з урахуванням специфічних особливостей об'єкта оподаткування. Вибір виду і порядку встановлення ставок акцизного податку здійснюється залежно від визначених пріоритетів податкового регулювання ринку підакцизних товарів. Так, при специфічній системі перевага надається фіксованим ставкам податку, при адвалорній – податок стягується у вигляді відсотка від ціни реалізації підакцизного товару. Надання переваги фіксованим ставкам податку стимулює виробництво товарів з покращеними якісними характеристиками, що дозволяє сплачувати до бюджету меншу частку від ціни реалізації у вигляді акцизного податку [58, с. 121]. Одночасно використання фіксованих ставок дозволяє спростити сам механізм контролю за сплатою податкових зобов'язань з акцизного податку до бюджету, знизити рівень використання схем мінімізації ухилення від сплати податку та ін.

При здійсненні оподаткування акцизним податком окремих видів підакцизних товарів (продукції) застосовуються: адвалорні (у процентах до обороту реалізації товару (продукції), специфічні (у твердих сумах з одиниці товару (продукції) та адвалорні й специфічні ставки акцизного податку одночасно. З використанням змішаної системи здійснюється оподаткування тютюнових виробів [84, с. 243]. Рівень ставок акцизного податку та їх диференціація використовуються як для обмеження виробництва та споживання окремих видів підакцизних товарів (основним чином алкогольних напоїв та тютюнових виробів, екологічно небезпечних нафтопродуктів), так і для стимулювання виробництва більш якісних товарів підакцизної групи. Показник акцизного навантаження на одиницю продукції є одним з основних факторів регулювання рівня доступності алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Так, лише протягом 2008–2010 років (у тому числі і внаслідок реалізації активної акцизної та цінової політики) рівень споживання алкогольних напоїв у країнах ОЕСР знизився на 8,8 %.

Використання цієї групи податкових інструментів для регулювання ринку тютюнових виробів також має свою специфіку. Так, національні законодавства мають велику кількість варіантів як щодо показника сумарного рівня акцизного оподаткування тютюнових виробів та структури акцизу, так і щодо рівня роздрібних цін на тютюнові вироби [49, с. 182]. Крім того, наявний світовий досвід реалізації активної акцизної політики у сфері оподаткування тютюнових виробів дозволяє говорити про її дієвість як з позиції досягнення фіскальних

цілей, так і про її ефективність у регулюванні якісних параметрів виробництва та споживання тютюнових виробів.

Для регулювання рівня виробництва окремих видів підакцизних товарів Кодексом визначено різні терміни перерахування акцизного податку до бюджету (рис. 1.5). Так, власне декларація акцизного податку подається до органу державної фіскальної служби не пізніше 20 числа календарного місяця, наступного за звітним, а суми акцизного податку перераховуються до бюджету виробниками підакцизних товарів (продукції) протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку. Однак одночасно Кодексом передбачена можливість відстрочення сплати акцизного податку шляхом використання податкових векселів, при чому така відстрочка може досягати від 90 до 180 днів (для підприємств первинного виноробства та виробників лікарських засобів).

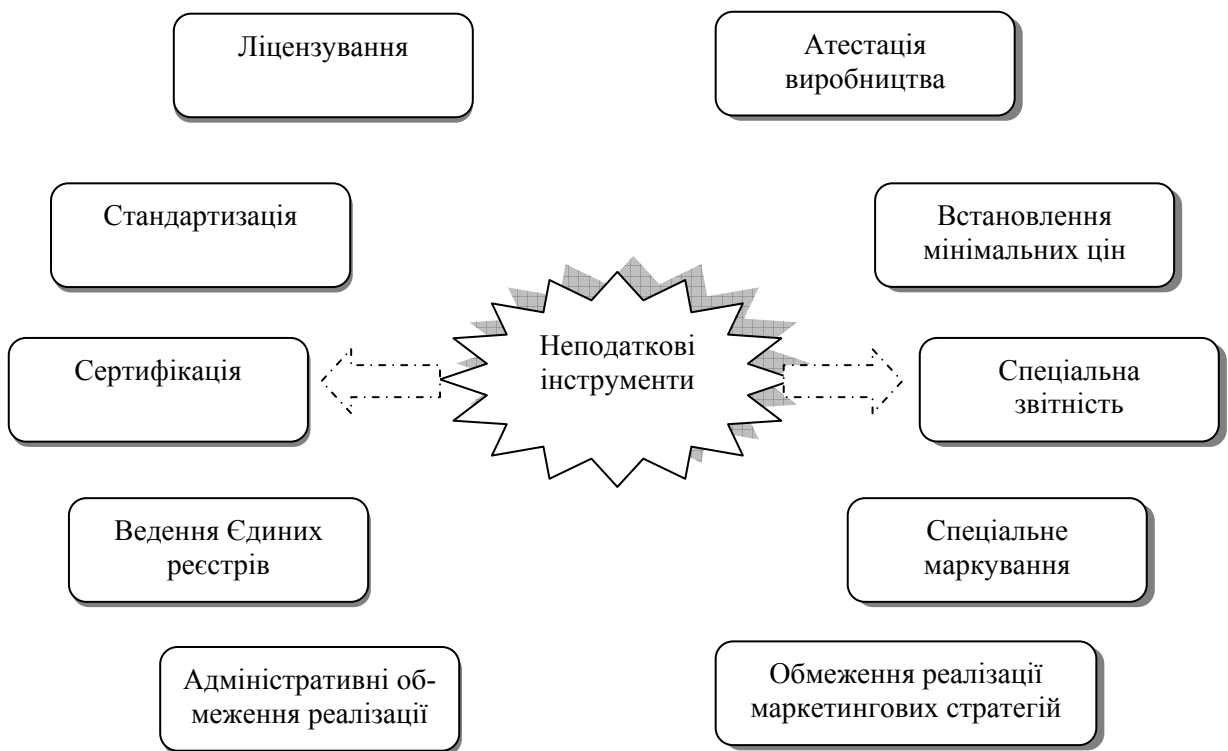


Рис. 1.5. Терміни сплати акцизного податку до бюджету

Діяльність контролюючих органів щодо забезпечення дотримання податкового законодавства багато в чому визначає загальну ефективність реалізації акцизної політики держави та функціонування всієї податкової системи. Основною метою такої діяльності є організація системи дієвого контролю за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати акцизного податку до бюджету, а також недопущення фактів виробництва, а також збуту контрафактної та контраба-

дної продукції. Крім того, для забезпечення належного контролю за повнотою сплати акцизного податку у вітчизняній практиці податкового адміністрування використовуються такі інститути, як „акцизні склади” і „спеціальні марки акцизного податку”.

Поряд з використанням податкових інструментів ефективна реалізація державної акцизної політики потребує застосування цілого ряду інструментів нефіскального характеру (рис. 1.6). Використання таких інструментів дозволяє реалізовувати прямий державний вплив на ринок підакцизних товарів. Одним з основних інструментів регулювання ринку підакцизних товарів є ліцензування виробництва та обігу таких товарів. Використання механізму ліцензування дозволяє здійснювати контроль за дотриманням технологічних умов виробництва підакцизних товарів, реалізовувати заходи, направлені на недопущення недобросовісної конкуренції, регулювати можливість виходу на ринок нових суб'єктів господарювання.



**Рис. 1.6. Неподаткові інструменти реалізації акцизної політики**  
*Джерело: побудовано з використанням [37].*

Основні ліцензійні вимоги до виробництва та реалізації спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів визначені спеціальним законодавством, зокрема Законом України „Про державне регулювання

виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів”. Чітка регламентація вимог, що висувуються суб’єктам господарювання здійснюючих свою діяльність на ринку підакцизних товарів, дозволяє органам державного управління регулювати склад та структуру виробників підакцизних товарів, а також шляхом впровадження адміністративних обмежень регулювати режим оптової та роздрібної торгівлі. Для прикладу – в Україні статтею 2 даного Закону передбачена державна монополія на виробництво спирту етилового (у тому числі як лікарського засобу), спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, а для виробників спирту коньячного і плодового діє вимога щодо наявності повного технологічного циклу виробництва коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією, забезпечення спеціальною тарою для витримки спиртів та наявності відповідних кваліфікованих фахівців [92].

Атестація виробників підакцизних товарів, зокрема спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, здійснюється при наданні ліцензії на право здійснення ліцензованого виду діяльності. У такому разі проводиться перевірка відповідності виробництв вимогам законодавства щодо їх безпечності для життя та здоров’я населення, навколишнього природного середовища, а також дотримання виробництвами санітарного, пожежного та екологічного законодавства. Основним же завданням стандартизації в регулюванні ринку підакцизних товарів є побудова цілісної системи нормативно-технічної регламентації окремих технологічних процесів виробництва товарів підакцизної групи, якісних вимог до готової продукції. Нормативними документами, що регулюють вимоги до якості підакцизної продукції, є: державні стандарти, технічні умови, специфікації продукції та виробництва та ін.

Використання інституту мінімальних оптових та роздрібних цін на алкогольні напої дозволяє реалізовувати заходи, направлені на зниження рівня випадків надходження в торговельну мережу фальсифікованих алкогольних напоїв, адже такі ціни встановлюються лише з урахуванням мінімального рівня рентабельності виробництва. Встановлення мінімальних цін на алкогольні напої належить до інструментів цінового регулювання, які дозволяють зрівняти конкурентні можливості легальної продукції порівняно з контрабандною та контрафактною.

Невід'ємним елементом здійснення державного нагляду за операціями на ринку підакцизних товарів в Україні є наявність спеціальної звітності (звіти за формами 1-РС, 2-РС, 3-РС, 1-ОА, 1-ОТ) [101; 102]. Така звітність дозволяє здійснювати контроль за фактичними показниками виробництва та реалізації товарів підакцизної групи, а також відслідковувати рух окремих партій підакцизних товарів за всім ланцюгом їх руху від виробника до кінцевого споживача. Однак ефективність використання такої спеціальної звітності залежить від проведення її узгодження з механізмом визначення об'єктів оподаткування у декларації акцизного податку, що дозволить як скоротити фактичні витрати на управління ринком підакцизних товарів, так і підвищити ефективність адміністрування акцизного податку в Україні.

Для підвищення ефективності регулювання обсягів продажу алкогольних напоїв та тютюнових виробів у законодавчому порядку в Україні, як і в більшості країн світу, застосовується цілий ряд адміністративних обмежень. Такі обмеження полягають у визначенні вимог до місць реалізації такої продукції. Крім суто технічних вимог до місць торгівлі (зокрема, визначення мінімального розміру торговельної площі), окремими нормами спеціального законодавства [92; 103] визначено місця заборони споживання та реалізація алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Також в адміністративному порядку здійснюється регулювання реалізації маркетингових стратегій суб'єктами ринку підакцизних товарів через обмеження в законодавчому порядку реклами алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Таким чином, реалізація фіскальної-регулюючої моделі акцизної політики передбачає формування особливого організаційно-правового механізму акцизного оподаткування та державного регулювання виробництва й обігу підакцизних товарів. Наявність адекватного механізму акцизної політики, обрання найбільш оптимального комплексу методів, засобів та інструментів податкового регулювання є основою для реалізації системних рішень у сфері державного регулювання ринку підакцизних товарів. Інформаційною базою для прийняття таких рішень є фактичні дані про стан реалізації заходів акцизної політики, які визначають їх фіскальну, економічну, соціальну та екологічну ефективність. Саме фактичні показники ефективності акцизної політики є основою для визначення перспективних напрямів, направлених на її подальшу трансформацію.

## 1.4. Методичні підходи до визначення фіскальної та економічної ефективності акцизної політики держави

Акцизи в податковій системі містять певний прихований потенціал і за зваженого підходу до їх використання слугують суттєвим ресурсом для наповнення дохідної частини бюджету країни, характеризуються відносною рівномірністю надходжень у регіональному розрізі та швидко мобілізуються до бюджету. Особливо в періоди економічних трансформацій специфічні акцизи є одними з найбільш дієвих фіскальних важелів, оскільки вони відносно легко запроваджуються та адмініструються. Такі переваги виникають виходячи з можливостей фіскальних органів здійснювати контроль над реальним (фізичним) обсягом окремих товарів. Окрім того, завдяки своєму вузькому спрямуванню, специфічні акцизи здатні істотно впливати на процес прийняття рішень споживачами підакцизної продукції, а також на розподіл фінансових та інших видів ресурсів. Зважаючи на таку спроможність, вони є дієвим інструментом реалізації в інтересах суспільства стратегічних цілей і завдань державної політики – соціально-економічної та фіскальної, чиє гармонічне поєднання є запорукою сталого перспективного розвитку держави.

Одночасно, в умовах необхідності реалізації стрімких економічних перетворень, посилюється необхідність удосконалення формування та реалізації фіскальної політики держави, у тому числі і в частині формування достатніх податкових надходжень. У такому випадку основна увага при визначенні напрямів реформування окремих видів оподаткування приділяється фіскальній стороні податкового адміністрування. Саме на збільшення номінальних надходжень податків, як правило, спрямовуються законодавчі зміни в податковому механізмі.

Ефективність як економічна категорія відображає співвідношення результату і витрат на його досягнення. Ефективність є оцінюючим показником досягнення поставлених завдань (у нашому випадку для акцизної політики), як то: фіскальних, економічних, соціальних, екологічних та ін. Крім того, слід зважати на те, що у разі оцінки ефективності оподаткування багато отримуваних результатів не мають кількісного вираження, зокрема це стосується оцінки отримуваних результатів від реалізації заходів податкового регулювання. Також слід зважати, що фіскальна ефективність визначається як прямий



результат реалізації заходів акцизної політики і виражається як в абсолютних, так і у відносних показниках. У свою чергу, економічна ефективність визначається через оцінку оберненого зв'язку впливу отриманих результатів на обрану економічну систему.

У праці [22, с. 63] виділено такі критерії ефективності оподаткування:

- вирішення поставлених завдань податкової політики;
- досягнення економічних або соціальних ефектів у державі;
- позитивне співвідношення отриманих результатів до витрат на їх досягнення;
- успішність імплементації до вітчизняного законодавства кращих практик податкового адміністрування;
- формування позитивного ставлення до оподаткування та ін.

Визначення шляхів підвищення фіскальної ефективності національної податкової системи є одним з пріоритетних напрямів формування та реалізації акцизної політики. Від дієвості таких заходів залежить можливість фінансувати бюджетні видатки на прийнятному рівні, а також бути резервом компенсації застосування податкових інструментів у стимулюванні розвитку пріоритетних видів економічної діяльності. У свою чергу, на показники мобілізації акцизного податку впливає цілий ряд факторів, зокрема: рівень використання бази оподаткування; величина податкових ставок; ефективність реалізації заходів, спрямованих на руйнування схем ухилення від сплати акцизного податку; рівень пільгового оподаткування та ін.

В економічній літературі для визначення показників фіскальної ефективності окремого податку використовується цілий комплекс аналітичних показників, основні з яких характеризують місце надходжень від застосування окремого виду оподаткування в загальних податкових надходженнях до бюджету країни. Проектуючи такі підходи [33, с. 133; 82, с. 36–37] до нашого об'єкта дослідження, до основних показників визначення фіскальної ефективності акцизного податку слід віднести такі (табл. 1.2):

- показники, що характеризують роль акцизного податку у формуванні доходів бюджету;
- рівень виконання показників бюджетного розпису доходів;
- повнота та своєчасність виконання податкових зобов'язань;
- рівень поєднання виконання податком фіскальних та регулюючих цілей.

Таблиця 1.2

**Показники, що можуть використовуватися для характеристики  
фіскальної ефективності акцизного податку**

<b>Назва показника</b>	<b>Алгоритм розрахунку показника</b>
показник бруutto-надходжень	валові надходження, що характеризують загальну суму акцизного податку, сплачену всіма платниками у звітному періоді
показник нетто-надходжень	валові надходження податку скореговані на зміни в показниках податкової заборгованості та переплати
частка акцизного податку у ВВП	
частка акцизного податку у структурі Зведеного і Державного бюджету	
частка акцизного податку у податкових надходженнях	
співвідношення змін надходжень акцизного податку (порівняно з базовим періодом) та індексу інфляції	даний показник дозволяє визначити як змінилась реальна величина надходжень акцизного податку
ефективна ставка акцизного податку	розраховується як співвідношення доходів бюджету від акцизного податку та кінцевого споживання домогосподарств на придбання підакцизних товарів
продуктивність акцизного податку	співвідношення ефективної і стандартної ставки податку
коефіцієнт „С-ефективності”.	обчислюється як співвідношення частки надходжень акцизного податку та суми кінцевого споживання підакцизних товарів до стандартної ставки податку
частка акцизного податку, який був зібраний у кожному регіоні України у загальній сумі надходжень податку	відображає концентрацію платників акцизного податку в окремих регіонах України
співвідношення сум надходжень акцизного податку з вітчизняної та імпортованої продукції	
структура надходжень акцизного податку за видами економічної діяльності	
питома вага сплаченого акцизу великими платниками	характеризує концентрацію платників акцизного податку
співвідношення планових і фактичних сум надходжень акцизного податку	в ідеалі цей показник має дорівнювати 1.

сума податкової заборгованості і її динаміка (як у цілому по Україні, так і в окремих регіонах)	існування податкової заборгованості свідчить про недостатню ефективність механізму акцизного податку, адже не вдається досягти повноти і своєчасності його сплати
співвідношення показника податкової заборгованості, що виникла в поточному році, з показником надходжень акцизного податку	показує, яку частину можливих надходжень податку бюджет не отримав внаслідок незадовільного фінансового стану платників або зловживань нормами податкового законодавства
еластичність податку відносно ВВП	

Фіскальна ефективність акцизного податку залежить від його фіскального потенціалу і розглядається як здатність:

- формувати достатні податкові надходження відповідно до бюджетного розпису;
- створювати економічний ефект через досягнення певного рівня фіскальної результативності;
- створювати ряд макроекономічних ефектів, насамперед у податковій сфері, які сприяють досягненню обраних пріоритетів акцизної політики держави [112, с. 169].

Продуктивність акцизного податку є загальним результатом його функціонування. Використання даного показника дозволяє здійснювати оцінку рівня використання бази оподаткування окремого податку. Низьке значення даного показника свідчить про наявність проблем у механізмі адміністрування податку, надмірне застосування різного роду податкових пільг, поширеність використання схем ухилення від сплати акцизного податку.

У свою чергу, перевага застосування коефіцієнта „С-ефективності” полягає в тому, що він досягає нормального рівня при використанні як еталона акцизного оподаткування з єдиною ставкою на весь обсяг підакцизних товарів окремої товарної групи.

Історично ринку підакцизних товарів в Україні притаманна суттєва тіньова складова, що не дозволяє об’єктивно оцінювати рівень використання бази оподаткування. Тому теоретичний рівень надходжень акцизного податку розраховується як мобілізовані надходження податку до бюджету плюс обсяг податку, який повинен був би сплачений до бюджету у разі повного оподаткування тіньової складової ринку.

В економічній літературі рівень мобілізації теоретично розрахованих сум податку отримав назву коефіцієнта реалізації фіскальної спроможності. Даний коефіцієнт розраховується за формулою:

$$K_{\text{фіск. спром.}} = \frac{\Phi}{\Phi + T}, \quad (1.1)$$

де  $\Phi$  – фактичні нетто-надходження податку,

$T$  – „тіньові” приховані суми податку.

Суми податку, які повинні були б сплачені до бюджету у разі легалізації тіньових оборотів, отримали назву податкового розриву (*tax gap*), який визначається як різниця між сумою податків, що є фактично сплаченими, і сумою податків, які теоретично повинні бути сплачені. Дане визначення впливає з основної мети застосування концепції податкових розривів – оцінювання основних загроз для податкової бази [19, с. 43].

Розглядаючи специфічний акциз як один з бюджетоутворюючих податків, у комплексі показників оцінки фіскальної ефективності слід використовувати і рівень досягнення бюджетних призначень, що визначається за формулою:

$$K_{\text{вик. бюджету}} = \frac{\Phi}{\Pi}, \quad (1.2)$$

де  $\Phi$  – фактичні надходження акцизного податку;

$\Pi$  – планові надходження податку відповідно до річного бюджетного розпису.

Загальний аналіз наявних наукових доробок щодо здійснення оцінки реалізації фіскального потенціалу податкової системи в цілому та окремого виду оподаткування зокрема дозволяє стверджувати, що комплекс показників кожний автор визначає залежно від мети, яку планує досягти в такому дослідженні. У свою чергу, на нашу думку, відношення надходжень податку у цілому, в окремому регіоні, за видом податкового платежу (надходження від оподаткування алкогольних напоїв, тютюнових виробів і т. ін.) до більш значної генеральної сукупності, як-то загальний обсяг доходів бюджету, рівень надходжень акцизного податку до державного бюджету відповідно, не можуть слугувати об'єктивними показниками, що характеризує фіскальну ефективність специфічного акцизного оподаткування. При оцінці його фіскальної ефективності потрібно також враховувати і рівень затратності податкового адміністрування, який є одним з найбільш

об'єктивних показників стану реалізації акцизної політики. У цьому випадку фіскальна ефективність може бути розрахована з використанням загальнотеоретичного розуміння сутності ефективності як відносного показника результативності, який визначається відношенням суми податкових надходжень до витрат на їх мобілізацію до бюджету країни [142, с. 211]. У такому разі фіскальна ефективність може бути визначена за формулою:

$$K_{\text{фіск. еф.}} = \frac{\Phi}{BA}, \quad (1.3)$$

де  $BA$  – витрати на адміністрування податку.

Із зазначеної формули очевидно, що зниження витрат на мобілізацію податку до бюджету країни, а також реалізація заходів, направлених на зниження рівня ухилення від сплати податків, будуть сприяти зростанню фіскальної ефективності використання податку в національній податковій системі. Однак зауважимо, що оскільки неможливо визначити витрати на адміністрування окремого податку, даний коефіцієнт не має перспективи практичного застосування.

До основних факторів, що впливають на показники реалізації фіскального потенціалу акцизного податку, відносять рівень використання суб'єктами господарювання схем ухилення від його сплати, обсяг тіньового ринку підакцизних товарів, незаконне маніпулювання ставками податку, рівень пільгового оподаткування. Крім того, до факторів, що впливають на фіскальну ефективність акцизного податку у праці [57] віднесено: перелік підакцизних товарів; розмір ставок податку та їх диференціація; наявність вилучень з бази оподаткування; рівень платоспроможного попиту та його структура; величина тіньового обігу підакцизних товарів; рівень використання схем мінімізації податкових зобов'язань; дієвість процедур державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів.

Крім того, на фіскальну ефективність акцизів, як і інших податків, негативно впливає такий фактор, як низька податкова дисципліна, яка проявляється в існуванні податкового боргу, тобто невчасно сплачених сум податків. Саме податкова заборгованість залишається одним з додаткових ресурсів зростання надходжень акцизного податку до бюджету країни. Одночасно наявність переplat вказує про перевищення номінального показника фіскальної ефективності акцизного податку над його реальним значенням.

Ухилення від сплати податків безпосередньо впливає на фіскальну ефективність податку, оскільки зменшує суму податкових надходжень до бюджету. Тому в комплексі заходів, що направлені на збільшення фіскальної ефективності акцизного податку, одними з найбільш актуальних залишається зниження рівня використання схем ухилення від їх сплати, а також удосконалення окремих процедур податкового адміністрування. Крім того, на фіскальну ефективність акцизного податку також впливає і ефективність реалізації державного контролюючого впливу на ринок підакцизних товарів у цілому та на його суб'єктів зокрема. Відповідно діяльність контролюючих органів щодо забезпечення дотримання податкового законодавства є одним з показників ефективності реалізації акцизної політики держави.

Одним з основних чинників, які впливають на фіскальну ефективність реалізації заходів акцизної політики, залишається величина використаних суб'єктами господарювання пільг зі сплати акцизного податку. Однак, порівняно з іншими бюджетоутворюючими податками, пільги зі сплати акцизного податку не носять такого загрозливого характеру для стабільності функціонування системи державних фінансів України. Зважаючи на те, що податкові пільги фактично є втратами бюджету, постає необхідність у впровадженні на рівні держави системи моніторингу використання пільг зі сплати акцизного податку як з позиції впливу на фіскальну ефективність реалізації акцизної політики, так і безпосередньо економічної доцільності їх функціонування.

Таким чином, фіскальний потенціал специфічного акцизного оподаткування може бути визначений за формулою:

$$P_{\text{фіск.}} = НП + ПЗ - Пер + Пільги + Дкрп, \quad (1.4)$$

де  $НП$  – фактичні надходження акцизного податку до Зведеного бюджету країни;

$ПЗ$  – податкова заборгованість зі сплати акцизного податку;

$Пер$  – переплати з акцизного податку;

$Пільги$  – втрати Зведеного бюджету від надання пільг зі сплати акцизного податку;

$Дкрп$  – суми податку, що були донараховані в результаті здійснення контрольно-перевірочних заходів.

Приведені вище показники оцінки фіскальної ефективності дозволяють здійснювати оцінку дієвості реалізації заходів акцизної

політики виключно з позиції досягнення завдань фіскалу. Однак фіскальна ефективність не може визначатися як основний показник якості реалізації акцизної політики та досягнення її стратегічних завдань, оскільки специфічні акцизи також є потужним регулюючим інструментом, дієвість якого можна оцінити через визначення економічної ефективності акцизного податку.

Оскільки ми пов'язуємо економічну ефективність податку з реалізацією його регулюючої функції, то для розкриття змісту та оцінки економічної ефективності акцизного оподаткування необхідно:

- з'ясувати, що за допомогою акцизів можна регулювати;
- встановити, якими є завдання акцизної політики, виходячи з регулюючого потенціалу акцизів;
- визначити критерії економічної ефективності акцизів;
- обґрунтувати показники, що будуть характеризувати регулюючу дію акцизів;
- виокремити фактори, що здійснюють вплив на регулюючий потенціал акцизів.

Відомо, що ефективність – це співвідношення результату та витрат на його досягнення. Під ефективністю також розуміють показник, за яким визначається рівень досягнення поставленої мети [139, с. 129]. Однак економічну ефективність податку, на відміну від фіскальної, не можна виміряти набором математичних показників [80]. Проте можна говорити про певні критерії ефективності. Податок можна розглядати як економічно ефективний, якщо за його допомогою вдалося досягти поставлених цілей. Ступінь виконання заданої мети і буде головним інтегруючим показником економічної ефективності податку. Це стосується і акцизного податку.

Також слід зазначити, що витрати на проведення певних змін можуть бути мінімальними, наближеними до нуля. Наприклад, якщо вносяться зміни у законодавство, то витрати залишаться на рівні постійних: заробітна плата законодавців, працівників контролюючих органів, що інформують про зміни суб'єктів оподаткування, тощо.

Слід зауважити, що в Україні немає чіткої концепції щодо очікуваного результату від справляння акцизів. Досвід функціонування вітчизняної податкової системи свідчить про превалювання фіскальних цілей над регулюючими. Ініціаторам податкових змін не вистачає терпіння та фінансових можливостей дочекатися результатів навіть

тих нововведень щодо акцизного оподаткування, що мали місце. Крім того, цілі, задекларовані державою як регулюючі, насправді, як правило, несуть фіскальний характер. До того ж про наслідки податкових змін саме у світлі регулюючого впливу податків, як правило, офіційна статистика не повідомляє. Можливо це пов'язано з тим, що ці наслідки не можна описати лише декількома цифрами або з недослідженістю цих наслідків на державному рівні.

Загальноприйнятим є ставлення до специфічного акцизу як до податку, наділеного більшими регулюючими властивостями, порівняно з універсальним акцизом. У науковій літературі існує думка, що оподаткування специфічними акцизами, крім фіскальної мети, переслідує такі регулюючі цілі:

1. Вилучення частки прибутку підприємств-монополістів завдяки оподаткуванню високорентабельних товарів і предметів розкоші.

Щодо реалізації цієї мети в Україні, то, по-перше, саме визначення акцизного податку у законодавстві змінилося: вже не згадується про оподаткування високорентабельних товарів і предметів розкоші. По-друге, в Україні не так вже й багато товарів із вищезазначених категорій обкладаються акцизним податком. Звичайно, має значення, що вважати предметом розкоші і які товари належать до високорентабельних. Сьогодні в Україні до підакцизних товарів належать: алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби, транспортні засоби, пально-мастильні матеріали. Усі зазначені товари, на рівні свідомості пересічного громадянина, є високорентабельними, історично, їх виробництво завжди було прибутковим. Щодо належності цих продуктів до предметів розкоші, зазначимо, що перші три групи товарів (алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби) беззаперечно не є життєво необхідними товарами, а особливо той їх сегмент, який підтверджує статус споживача (дорогі сигари, коньяки тощо). Останні дві групи товарів (транспортні засоби та пально-мастильні матеріали) можна, залежно від певних умов, або віднести до категорії предметів розкоші, або ні. До таких умов належить напрям використання цих товарів: соціальна спрямованість може слугувати поважною підставою для звільнення від оподаткування. В Україні також є резерв для посилення регулюючої ролі акцизної політики через розширення переліку оподатковуваних акцизним податком товарів.



2. Соціальна мета – зменшення споживання шкідливих для здоров'я товарів. Під вказаними товарами, як правило, розуміють алкогольні та тютюнові вироби. Ступінь реалізації даної мети можна простежити, порівнявши в динаміці абсолютні та відносні показники виробництва та споживання таких товарів. Однак взаємозв'язок між зростанням цін на підакцизні товари та їх споживанням не завжди є прямо пропорційним.

3. Екологічна мета, яка розкривається завдяки оподаткуванню нафтопродуктів та транспортних засобів, тобто тих речовин і предметів, споживання яких завдає шкоду навколишньому середовищу.

4. Захист вітчизняного виробника завдяки встановленню для нього більш пільгових умов, ніж для імпортера підакцизної продукції. Але тут треба пам'ятати про негативний досвід України в даному питанні. Так, встановлення з 1993 року на деякі підакцизні товари ставок, що у декілька разів перевищували ставки на аналогічну вітчизняну продукцію, призвело не до очікуваного збільшення бюджетних надходжень та захисту вітчизняних товаровиробників від конкуренції з імпортними товарами, а до ще більшого тиску на вітчизняного виробника, оскільки імпортні підакцизні товари почали завозитися без сплати податків, для чого використовувались як законні, так і незаконні методи ухилення, що тільки загостило проблему конкуренції та залишило бюджет без надходжень [41, с. 76].

Отже, регулюючий вплив специфічних акцизів, залежно від оподатковуваних ними товарів, має вищезазначені чотири напрями. Тому, враховуючи викладене та виходячи з наведеного вище алгоритму дослідження економічної ефективності акцизів, представимо отримані результати у вигляді таблиці (табл. 1.3). Кожна держава на конкретному етапі розвитку обирає з наведеного в табл. 1.3 переліку окремі напрями та намагається реалізувати їх на практиці.

Щодо критеріїв впливу, слід зазначити, що їх спочатку треба обґрунтувати на теоретичному рівні, а потім вже застосовувати до даних конкретного об'єкта дослідження (економіки в цілому, окремої галузі чи суб'єкта господарювання). Що стосується показників, які характеризують окремі сторони економічної ситуації в державі, то їх значення необхідно порівнювати до та після введення податкових змін. Таке порівняння дає уявлення про те, чи були здійснені трансформації економічно ефективними. Для того, щоб оцінити, які деякі з вищезазначених

цілей реалізовано в Україні, слід виявити, як окремі заходи акцизної політики вплинули на виробництво, споживання, рентабельність. Держава може змінювати умови оподаткування шляхом варіювання елементами податку, в основному, – податковою ставкою. Отже, доцільним є у розрізі груп підакцизних товарів здійснювати порівняння змін ставок акцизного податку з динамікою таких показників (за окремим видом підакцизного товару): індекс інфляції; доходи населення, у тому числі реальна заробітна плата; надходження акцизного податку; обсяг виробництва; споживання даного підакцизного товару; рентабельність його виробництва; експорт та імпорт такого підакцизного товару; обсяги контрабанди, як в Україну, так і з України.

Таблиця 1.3

**Регулюючі властивості акцизного податку**

<p><b>1. Що можна регулювати? (На що можна впливати?)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– норму рентабельності галузей, що виробляють підакцизну продукцію;</li> <li>– споживання шкідливих для здоров'я продуктів;</li> <li>– мобілізацію коштів для проведення заходів природоохоронного характеру;</li> <li>– співвідношення імпорту та вітчизняного виробництва підакцизних товарів;</li> <li>– структуру виробництва;</li> <li>– ціни на окремі товари;</li> <li>– структурну перебудову економіки шляхом переливу капіталів малоефективних підприємств з оподатковуваних галузей і галузей, що виробляють, доповнюючи товари до інших [133, с. 64]</li> </ul>
<p><b>2. Якими показниками характеризуються регульовані процеси?</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– обсяги виробництва підакцизної продукції;</li> <li>– обсяги споживання підакцизної продукції;</li> <li>– сума видатків на екологічні цілі, пов'язані з ліквідацією наслідків використання підакцизних продуктів (транспортні засоби, нафтопродукти);</li> <li>– якісні показники нафтопродуктів;</li> <li>– обсяг імпорту</li> </ul>
<p><b>3. Критерії впливу: як визначити, наскільки дієвим є той чи інший податок?</b></p>	<p>– дієвість податку визначається шляхом порівняння вищезазначених абсолютних показників у їх динаміці, а також ряду відносних показників (розглянуті нижче)</p>

Для оцінки ступеня досягнення регулюючої цілі „вилучення частки прибутку підприємств-монополістів завдяки оподаткуванню високорентабельних товарів і предметів розкоші” показник рентабельності

галузей, що виробляють підакцизну продукцію, слід розглядати у динаміці за ряд років та порівнювати з середнім показником рентабельності економіки в цілому. Критерієм ефективності буде зниження рівня рентабельності шкідливих підакцизних товарів та незниження рівня рентабельності інших, оскільки серед підакцизних товарів є ті, виробництво яких однозначно треба стимулювати (транспортні засоби, нафтопродукти з високими показниками екологічної безпеки), і такі, споживання яких завдає беззаперечної шкоди людині (алкогольні напої та тютюнові вироби), нарощуванням виробництва і рентабельності яких можна пожертвувати заради другої мети акцизного оподаткування – соціальної. Хоча є інша точка зору, яка полягає в акцентуванні уваги на згубності такого дестимулювання для зайнятості населення не тільки на безпосередньому виробництві, але й у допоміжних та суміжних галузях (виробництво етикеток, упаковки, надання послуг з перевезення вантажів, торгівля). Такі аргументи є слушними, але соціально невиправданими, якщо більшість виробленої продукції буде спожита в Україні. Звичайно, держава повинна думати і про зайнятість вивільнених робітників, про створення нових виробництв і нових робочих місць.

Аналіз даних щодо виробництва основних підакцизних напоїв у динаміці дозволяє оцінити ступінь реалізації поставлених цілей акцизного оподаткування. Так, нарощування виробництва алкогольних та тютюнових виробів для внутрішнього споживання не сприяє досягненню соціальної мети. Однак не завжди скорочення виробництва шкідливих підакцизних товарів є наслідком управлінських рішень держави, часто причиною є кризові явища у світовій або вітчизняній економіці.

Крім того, необхідно розглянути динаміку та структуру виробництва та споживання окремих підакцизних напоїв. Так, збільшення виробництва виноградного вина можна оцінити позитивно, оскільки його споживання (особливо вин натуральних) вважається менш шкідливими для людини, ніж горілки. До речі, останнім часом у відповідних професійних колах розгорнулася дискусія щодо визначення раціональної для нашої держави структури виробництва вин, а саме: необхідність нарощування виробництва вин натуральних, тобто без додавання спирту, оскільки вони є менш шкідливими для здоров'я та зменшення виробництва вин кріплених, оскільки за оцінками експертів, у

нашій державі такі вина у своїй більшості не відповідають світовим стандартам якості та особливо шкідливі для здоров'я людини. Зазначимо, що наближенню саме до такої структури виробництва дещо сприяло збільшення ставок акцизного податку на вина кріплені та стабільність ставки специфічного акцизу на вина натуральні.

Зміну ставок акцизного податку, у свою чергу, слід пов'язувати з такими макроекономічними показниками, як індекс інфляції та доходи населення. Індекс інфляції особливо слід враховувати при зміні специфічної складової акцизного податку, оскільки, якщо такі ставки залишаються незмінними протягом декількох років, за присутності інфляційних процесів, це означає здешевлення підакцизної продукції для громадян, що є недоцільним з точки зору обмеження споживання алкоголю та тютюну. Відповідно для досягнення цієї ж мети (стримування споживання) слід враховувати й реальні доходи населення. При їх зростанні слід підвищувати й ставки. Якщо ж мова йдеться про споживання підакцизних товарів, нешкідливих для здоров'я, споживання яких не треба обмежувати, то, навпаки, ставки слід підвищувати з обережністю, враховуючи динаміку доходів громадян, аби не зменшити їх купівельну спроможність.

Що стосується ставок акцизного податку на алкогольні напої та тютюнові вироби, то слід, крім рівня інфляції та доходів населення, враховувати також рівень аналогічних податкових ставок у країнах-сусідах та у країнах ЄС. Вважається, що менші ставки акцизного податку, а відповідно і кінцева ціна продукції, спричинить контрабанду з цих країн до України, і відповідно програє як вітчизняний виробник, у якого зменшаться обсяги реалізації, так і бюджет України. Рівень оподаткування підакцизної продукції у ЄС слід враховувати через інтеграційні прагнення України до цього союзу.

Говорячи про специфічне акцизне оподаткування, про реалізацію його соціальної мети, слід розглянути динаміку певних позаекономічних процесів, які є наслідком вживання алкогольних та тютюнових виробів:

- хвороби, пов'язані зі вживанням алкоголю та тютюну;
- кількість померлих від алкогольних отруень;
- поширеність тютюнопаління серед населення;
- кількість осіб, які вчинили злочин у стані алкогольного сп'яніння.

Для оцінки ступеня досягнення регулюючої цілі „зменшення споживання шкідливих для здоров'я продуктів”, варто порівнювати динаміку обсягів надходжень від специфічного акцизу та обсягів споживання та виробництва. Тут слід відмітити наступне. Якщо обсяги виробництва і споживання, наприклад, алкогольної та тютюнової продукції, з року в рік зростають, то не можна говорити про досягнення мети обмеження споживання шкідливої для здоров'я продукції. Також слід додати, якщо виробництво зростає, то є попит на дану продукцію, що свідчить про недосягнення поставленої мети. На нашу думку, динаміка цих трьох показників (надходження специфічного акцизу, виробництво і споживання підакцизних товарів) повинна мати подібний характер. Пояснимо чому:

– якщо виробництво і споживання зростає, а надходження податку – ні, це може свідчити про ухилення від сплати податку;

– якщо споживання збільшується, а виробництво залишається на тому самому рівні або зменшується, слід дослідити за рахунок чого задовольняється попит населення. Перш за все необхідно додатково розглянути показники імпорту даної підакцизної продукції, оскільки споживання + нереалізовані залишки продукції повинні співвідноситися із сумою вироблених у країні та імпортованих товарів. Якщо ж дані свідчать, що імпорт і вітчизняне виробництво не покривають попиту, то це може свідчити про наявність контрабанди;

– якщо ж спостерігається протилежна ситуація, тобто споживання зменшується або залишається на сталому рівні, а виробництво зростає, постає питання про частку нереалізованих залишків: або вони експортовані, або ще не реалізовані споживачеві, або реалізовані нелегально. Тут слід додати, що остання розглянута ситуація може і не мати місця, якщо у країні специфічний акциз справляється ще на стадії виробництва.

Певною мірою про регулюючий вплив специфічних акцизів (зокрема на алкоголь і тютюн) може свідчити показник обсягу реалізації (споживання) на одну особу, віком від 18 років (беремо вік, починаючи з якого в Україні дозволено споживання алкогольних та тютюнових виробів), який слід досліджувати в динаміці.

Про реалізацію екологічної мети може свідчити рівність між надходженнями від специфічного акцизу на транспортні засоби та нафтопродукти та видатками бюджету на усунення шкідливих для до-

вкілля наслідків від експлуатації транспортних засобів, від виробництва та використання нафтопродуктів. Однак одразу постає питання: чи взагалі ставиться така мета на практиці, оскільки, як відомо, однією з ознак категорії „податок” є його нецільовий характер. Сума податку разом з іншими доходами потрапляє до бюджету, а кожна окрема видаткова стаття не прив’язана до свого дохідного джерела.

Про результативність заходів щодо захисту вітчизняного виробника може свідчити наступне:

- зміна структури споживання: зростання у загальному обсязі спожитої підакцизної продукції частки товарів вітчизняного виробництва;
- мінімізація обсягів контрабандної продукції;
- зростання обсягів виробництва вітчизняної підакцизної продукції;
- швидкість обертання готової підакцизної продукції вітчизняного виробника (наскільки швидко цю продукцію вдається реалізувати кінцевому споживачу).

Крім того, слід зазначити, що збільшення завдяки акцизному податку ціни на певні товари, наприклад, на пально-мастильні матеріали, як правило, призводить до зростання цін на ряд інших товарів і послуг.

Розглядаючи показники, що характеризують економічну ефективність акцизів, слід згадати про коефіцієнт еластичності податку. Так, С. В. Юргелевич пропонує для розрахунку цього коефіцієнта таку формулу [143, с. 90]:

$$E = \% \Delta P : \% \Delta ВВП = \left( \frac{P_2 - P_1}{P_2 + P_1} : 2 \right) : \left( \frac{ВВП_2 - ВВП_1}{ВВП_2 + ВВП_1} : 2 \right), \quad (1.5)$$

де  $P_1$ ,  $ВВП_1$  – податкові надходження і ВВП за базовий (попередній) період;

$P_2$ ,  $ВВП_2$  – податкові надходження і ВВП за звітний період.

Якщо коефіцієнт більше 1, це означає, що податок є еластичним і має значний потенціал автоматичного регулятора. Якщо коефіцієнт менше 1, – податок є нееластичним, має незначний стабілізуючий вплив.

Щодо економічної ефективності акцизів, слід розрізняти вплив акцизу як податку та вплив процесу його адміністрування. Так, саме існування акцизного податку покликане, певною мірою, зменшити

споживання продуктів, шкідливих для здоров'я людини (алкогольні та тютюнові вироби). Адміністрування акцизного податку, зокрема контроль за виробництвом та обігом алкогольної та тютюнової продукції, покликане вберегти людину від споживання неякісної продукції, яка може нанести значно більше шкоди, ніж просто споживання вищезазначеної продукції високої якості.

Також слід розглянути, як саме здійснюється вплив акцизів, тобто у який спосіб вони можуть впливати на вищезазначені процеси, що характеризуються певними показниками. Адже держава повинна ставити собі за мету не просто оцінювати економічну ефективність того чи іншого податку, а й знати як дія конкретного податку призводить до досягнення поставленої мети. У даному контексті необхідним є здійснення дослідження, практики реалізації регулюючого потенціалу акцизного оподаткування у країнах з розвиненими та транзитивними економіками.

Усю сукупність факторів, що мають вплив на регулюючі властивості акцизів, умовно можна поділити на:

- внутрішні (витікають із суті самого податку);
- зовнішні (законодавчі, організаційні, політичні, загальноекономічні).

I. Внутрішні. Суть кожного конкретного податку, те що відрізняє його від інших, проявляється в елементах податку: суб'єкт (платник, носій), об'єкт, ставка, одиниця оподаткування, база оподаткування, джерело сплати, квота [30, с. 7], податкова пільга.

Найбільше уваги у літературі приділено регулюючому впливу такого елемента податку, як податкова ставка. У цьому контексті науковцями розглядається проблема вибору виду ставки: тверда чи відсоткова. Так, на думку С. В. Юргелевича, процентні ставки оподаткування збільшують еластичність податку, а фіксовані – зменшують [144, с. 8]. Також у літературі зустрічається проблема впливу непрямих податків на якість товару. Ще у 1976 році Й. Барзель довів, що непрямі податки зумовлюють зміни не лише у кількості продукції, що пропонується на ринку, а й у її якості: встановлено, що на якість впливає тип ставки оподаткування (фіксована чи процентна). Дослідження цієї проблеми на прикладі тютюнових виробів у США засвідчили, що застосування відсоткової ставки непрямого податку спричиняє зниження, а фіксованої – підвищення якості продукції [26, с. 132–135].

Стосовно такого елемента податку, як база оподаткування, значимо, що у акцизного податку вона є менш широкою, ніж, наприклад, у ПДВ, але більш сегментованою, орієнтованою на певні види діяльності, що дозволяє концентрувати прикладання регулюючих дій.

Щодо податкової квоти, то В. М. Опарін зазначає, що включення до механізму оподаткування цього елемента значно зменшує податковий вплив і можливість використання податків як фінансових регуляторів, саме тому у практиці оподаткування податкові квоти законодавчо не встановлюються [75, с. 142].

II. Зовнішні. До таких факторів відносять законодавчі, організаційні, політичні та загальноекономічні. Так, стан (рівень) законодавства впливає на можливість реалізації тієї чи іншої регулюючої властивості податку. Це проміжна ланка між внутрішніми елементами податку та організаційними чинниками впливу (рис. 1.7). На цю складову впливають політичні фактори. Законодавчий чинник має істотне значення, оскільки на практиці платник податку керується у своїх діях саме конкретним законодавчо-нормативним актом. Недоліки у законодавчому забезпеченні спотворюють економічний зміст певного податку, призводять до ряду негативних наслідків, знижують як фіскальну, так і економічну ефективність податку.

До організаційних факторів також належать складові адміністрування податків: облік платників, облік податкових надходжень, податковий контроль, управління податковим боргом, робота з платниками податків.

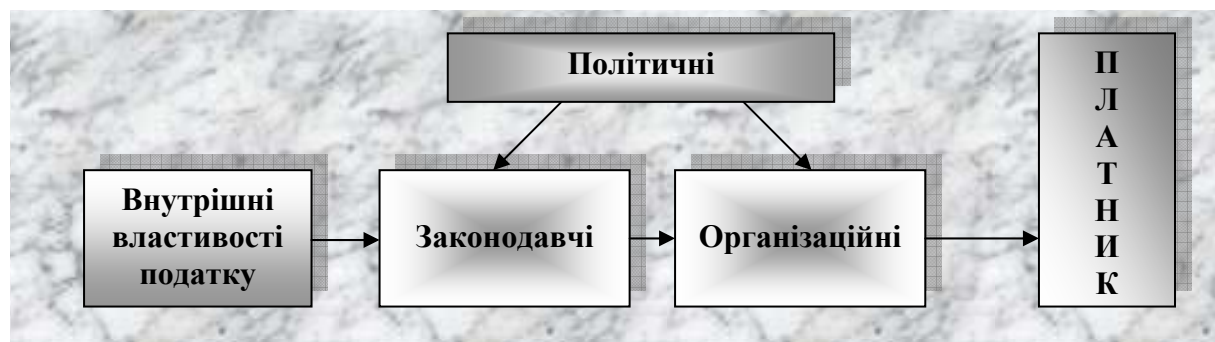


Рис. 1.7. Взаємозв'язок груп факторів впливу на економічну ефективність акцизів

Група загальноекономічних чинників є визначальною, оскільки стан економіки прямо впливає на показники податкової системи, а також



на можливість реалізації фіскальної та регулюючої функцій податків. Серед негативних факторів даної групи виділяють дефіцит бюджету, інфляцію, недовиробництво або перевиробництво, безробіття тощо.

Таким чином, проведене дослідження дозволяє говорити, що ефективність податку, з одного боку, це співвідношення величини його фактичних надходжень із витратами на адміністрування; з іншого, – ступінь реалізації фіскального та регулюючого потенціалу податку. Виходячи з двох функцій податків, слід розрізняти фіскальну та економічну ефективність. Доведено взаємозв'язок між фіскальною та економічною ефективністю податків, що обумовлює існування спільних факторів впливу: внутрішніх (базуються на суті самого податку) та зовнішніх (законодавчих, організаційних, політичних, загальноекономічних), показано їх взаємозв'язок. Наголошено, що ефективність податку неможливо виміряти за допомогою одного показника. Фіскальну ефективність податку можна виміряти за допомогою кількісних показників, а економічну – через оцінку тенденцій у динаміці показників, що характеризують виробництво та споживання, а також через порівняння показників до і після введення змін у механізмах справляння податків, спрямованих на досягнення поставленої мети.

Під фіскальною ефективністю акцизного податку розуміємо ступінь реалізації фіскальної спроможності акцизного податку, його здатності стабільно приносити до бюджету чистий дохід із урахуванням усіх витрат на податкове адміністрування. Фіскальну ефективність акцизного податку складно виміряти через математичне співвідношення результату та витрат, оскільки на практиці облік витрат на адміністрування акцизного податку окремо не ведеться. Запропоновано такі показники для оцінки фіскальної ефективності акцизного податку: фіскальний ефект від акцизного податку, скоригований на податковий борг платників і держави та переплату; тіньовий акцизний податок як добуток рівня тіньової економіки та фактичних надходжень акцизного податку; коефіцієнт реалізації фіскальної спроможності акцизного податку як співвідношення його фактичних неттонадходжень та потенційних (сума фактичних і оцінених тіньових).

Економічна ефективність акцизного податку проявляється через дію його регулюючої функції. Якщо мета, поставлена при регулюванні, досягнута, то функціонування акцизного податку можна вважати

ефективним. У процесі регулювання за допомогою акцизного податку можуть ставитися різні цілі, тому універсального показника для оцінки ефективності акцизного оподаткування не існує. Ефективність доцільно визначати за акцизним податком на кожен вид товарів окремо. У певний часовий лаг акцизи на одні товари можуть діяти ефективно, а на інші товари – ні. Вплив кожного виду специфічного акцизу можна оцінювати за показниками, які характеризують економічні процеси, що регулюються. На рівень економічної ефективності акцизного оподаткування впливає багато факторів, переважно тих, що залежать від діяльності суб'єктів управління. Звідси, важливим є питання ефективності застосовуваного механізму формування та реалізації акцизної політики.

## **РОЗДІЛ 2**

# **СУЧАСНИЙ СТАН АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ У КРАЇНАХ З РОЗВИНЕНИМИ ТА ТРАНСФОРМАЦІЙНИМИ ЕКОНОМІКАМИ**

### **2.1. Загальні світові тенденції розвитку акцизного оподаткування**

Податкова система кожної країни відображає конкретні умови: рівень розвитку економіки, соціальної сфери, зовнішньої і внутрішньої політики, традицій народу, географічне положення і безліч інших чинників. Крім того, розвиток національних податкових систем відбувається в тісному взаємозв'язку з трансформаційними процесами, що наявні в економіці кожної країни. Вказані процеси впливають на пропорції застосування окремих видів податків, рівень перерозподілу ВВП через централізовані державні фінансові фонди, диференціацію податкових ставок, рівень використання пільгових режимів оподаткування, застосовувані підходи до фіскального адміністрування та рівень використання попереджувальних заходів, спрямованих на недопущення застосування суб'єктами господарювання схем мінімізації податкових зобов'язань.

Про важливість акцизного оподаткування свідчить той факт, що у деяких країнах (наприклад, Швейцарії) норми, які його регулюють, закріплені на рівні конституцій. Незважаючи на специфічні особливості економіки і національні традиції, у системі оподаткування європейських країн можна виділити спільні риси побудови податкової системи.

Перш ніж розглянути детально тенденції формування та реалізації акцизної політики розвиненими країнами слід відзначити ряд загальних характеристик акцизних податків:

- податкове зобов'язання, як правило, розраховується на основі ваги, об'єму, міцності або кількості підакцизних товарів, у деяких випадках у комплексі з їх вартістю;

- податкове зобов'язання з акцизного податку не підлягає оплаті, поки товар не надійде у вільний обіг;

– система акцизного оподаткування характеризується невеликим числом платників податків, які є активними виробниками або оптовими продавцями трьох основних груп підакцизних товарів.

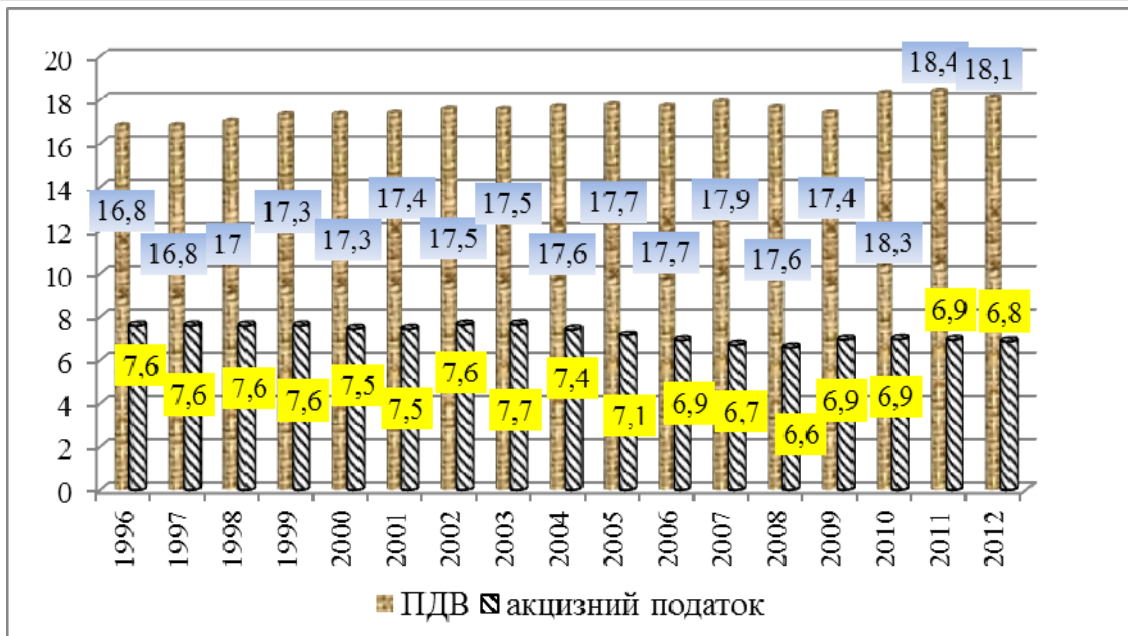
Незважаючи на те, що основна мета і первісна причина для запровадження акцизів є виконання ними фіскальної функції – збільшення надходжень, вони також виконують регулюючу функцію, застосовуються для зменшення споживання певних продуктів, які вважаються шкідливими. В останні роки специфічний акциз усе частіше використовується як засіб впливу на поведінку споживачів у ряді сфер. У випадку з алкогольними напоями і тютюновими виробами регулююча функція проявляється в тому, що збільшення ставок акцизних податків сприяє зниженню споживання такої продукції, адже вживати алкогольні напої та палити небезпечно для здоров'я.

У свою чергу, прояв регулюючої функції специфічного акцизу стосовно нафтопродуктів виражається у скороченні рівня їх споживання, внаслідок чого скорочується емісія шкідливих речовин в атмосферне повітря. За останнє десятиліття питання охорони навколишнього природного середовища та кліматичних змін відіграють усе більш важливу роль у визначенні характеру та рівня ставок специфічних акцизів на нафтопродукти, моторні транспортні засоби<sup>1</sup>. У різних роботах підтверджуються такі переваги зазначених специфічних акцизів як екологічних податків: екологічна та економічна ефективність, здатність збільшувати податкові надходження і прозорість [197].

Протягом 2009–2012 років частка акцизних податків у структурі податкових надходжень країн ЄС збільшилася з 24,3 до 25,3 % (рис. 2.1). Ця тенденція стала одним з проявів фінансової кризи та реалізації відповідних державних заходів фіскальної консолідації. Значимо, що зріс рівень як специфічного, так і універсального акцизного оподаткування. У докризовий період відносна частка непрямих податків в європейських країнах зменшувалась при зростанні їх абсолютних сум через збільшення обсягу товарообороту [198].

---

<sup>1</sup> Вказані податки відносяться до екологічних податків за класифікацією, яка використовується в країнах ЄС та ОЕСР



**Рис. 2.1. Частка акцизів у податкових надходженнях країн-членів ЄС в 1996–2012 роках (в %)**

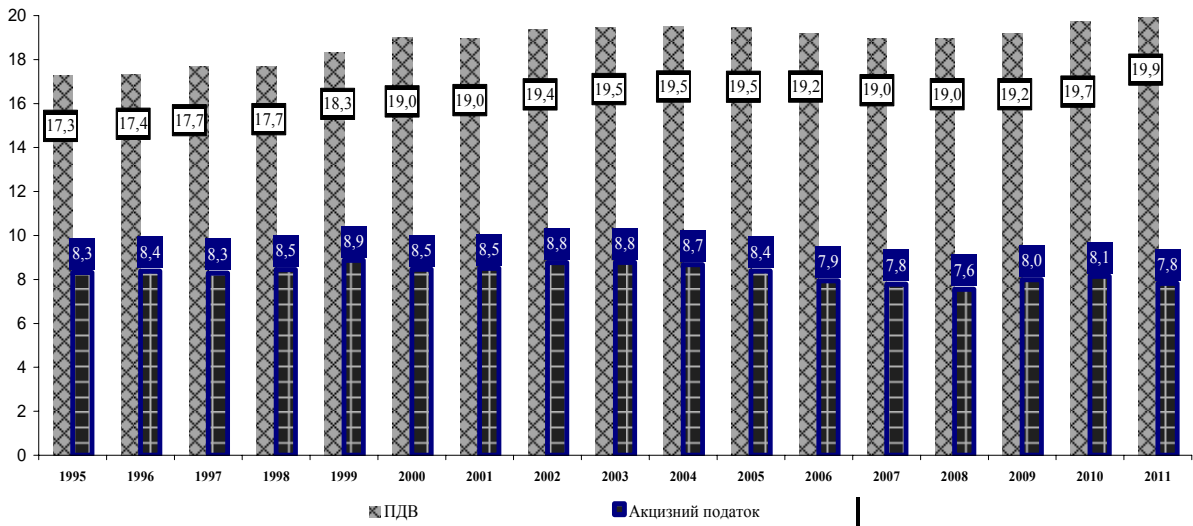
*Джерело: побудовано на основі даних Taxation trends in European Union.*

Схожі тенденції спостерігалися і в країнах ОЕСР, де протягом 2009–2011 років частка акцизів в структурі податкових надходжень (додаток А, таблиця А.1) збільшилася з 26,5 до 27,9 % (рис. 2.2). Частки податків на споживання в ВВП та податкових надходженнях країн ОЕСР варіюються від країни до країни. Серед інших відрізняються такі країни, як США і Японія, у яких частки податків на споживання найменші – 3 % ВВП та 10 % від сукупних податкових надходжень). У таких країнах, як Данія, Угорщина, Чилі та Ізраїль частка податків на споживання є найбільшою і становить близько 10 % ВВП (30 або більше % сукупних податкових надходжень). Проте у переважній більшості країн (27 з 34) загальна частка податків на споживання перевищує 15 % податкових надходжень, середнє ж значення за країнами ОЕСР – 20,0 %.

Аналізуючи надходження податків на споживання у довгостроковій перспективі, можна побачити зміщення податкового навантаження з праці і капіталу на податки на споживання. Так, порівняно з 1965 р., частка податків на споживання у відсотках до ВВП у країнах ОЕСР зросла приблизно вдвічі, з 3,3 до 6,7 %. Нині вони становлять близько 20 % від загального обсягу податкових надходжень порівняно лише з 11,9 % в 1965 році. Особливо це стосується ПДВ, надходження від якого є найбільшими з усіх податків на споживання 6,4 %

## Розділ 2. Сучасний стан акцизного оподаткування у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками

ВВП і 19,2 % від загального обсягу податкових надходжень. ПДВ сьогодні використовується в 33 з 34 країн ОЕСР, США є єдиною країною, в якій цей податок не запроваджено. Одним з факторів зростання частки податків на споживання стало поступове зростання ставок ПДВ.



**Рис. 2.2. Частка акцизів у податкових надходженнях країн-членів ОЕСР в 1995–2011<sup>2</sup> роках, %**

*Джерело: побудовано з використанням статистичної інформації інтерактивної бази даних країн-членів ОЕСР: stats.oecd.org.*

Одночасно частка специфічних акцизів у податкових надходженнях перебуває в діапазоні від 2,8 % в Новій Зеландії до 19,8 % в Туреччині. Середня частка за країнам ОЕСР становить 8,0 %. Аналізуючи частку акцизних податків у податкових надходженнях, зазначимо, що вона коливається в діапазоні від 4,7 % в Бельгії до 13,6 % в Естонії. Середня частка по країнах ЄС-27 становить 8,7 %.

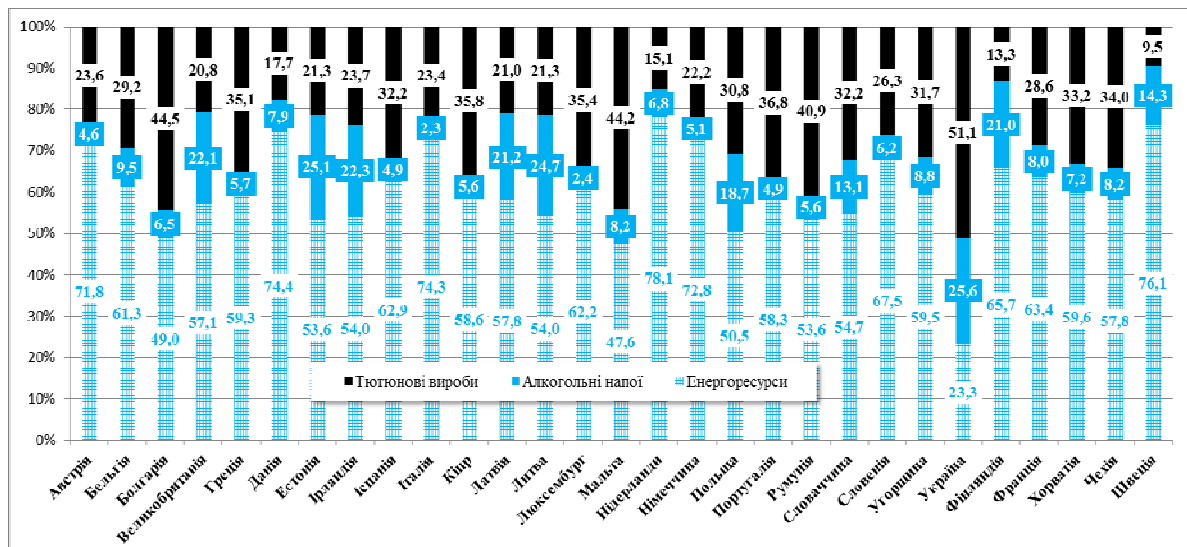
У той час як основні характеристики та функції акцизних податків приблизно однакові у країнах ЄС, ставки оподаткування та структура значно відрізняються. Наприклад, ставки акцизних податків на вино можуть змінюватися від нуля (Австрія, Чехія, Німеччина, Греція, Угорщина, Ізраїль, Італія, Люксембург, Португалія, Словацька Республіка, Словенія, Іспанія та Швейцарія) до більше ніж 2 дол.

<sup>2</sup> Середнє значення за країнами ОЕСР в 2011 р. розраховано без врахування значень частки акцизів в податкових надходженнях за такими країнами як Австралія, Греція, Ірландія, Японія, Мексика, Нідерланди, Польща, Португалія через відсутність даних.

## Трансформація акцизної політики України

США за літр (Фінляндія, Ірландія, Норвегія, Швеція та Великобританія). Ці відмінності часто є результатом традицій, які існують у різних країнах, зокрема відносно загального режиму оподаткування алкогольних напоїв. Розвиток інтегрованих ринків (наприклад, Європейський Союз) і ліквідація прикордонного контролю спричинили гармонізацію розрізаних ставок акцизних податків між сусідніми країнами.

Аналізуючи структуру акцизних податків у країнах-членах ЄС, можна відмітити, що у всіх країнах ЄС найбільшу питому вагу займають надходження від акцизних податків на енергоресурси, від 47,0 % у Мальті до 78,1 % у Нідерландах (рис. 2.3). Надходження акцизних податків від тютюнових виробів є другою за величиною часткою у надходженнях групою акцизних податків, частка коливається від 9,4 % у Швеції до 44,5 % у Болгарії (табл. А.2 додатку А). На відміну від європейських країн в Україні інша структура акцизних податків. Найбільшу частку становлять надходження від акцизних податків на тютюнові вироби – 51,1 %, а алкогольні напої і нафтопродукти займають 25,6 % і 23,3 % відповідно.



**Рис. 2.3. Структура надходжень акцизних податків в країнах ЄС та Україні в 2013 р. в розрізі трьох основних груп підакцизних товарів, %.**

*Джерело: побудовано на основі даних [166; 168; 169] та даних Державної казначейської служби України.*

Слід зазначити, що акцизні податки на енергоресурси відносяться до екологічних, підгрупи енергетичних податків, їх визначення та класифікація розроблені Європейською комісією, ОЕСР, МЕА та наведені

у статистичному керівництві „Екологічні податки” [163]. До цього виду екологічних податків відносяться акцизні податки на енергоресурси, що використовуються в транспортному та інших секторах. Найбільш важливі енергетичні продукти, що використовуються у транспортному секторі, це бензин і дизельне паливо. До енергоресурсів для стаціонарного використання відносять рідке паливо, природний газ, вугілля та електроенергію. Податки на викиди CO<sub>2</sub> включені до групи енергетичних податків, а не до групи податків на забруднення, так як часто не представляється можливим виділити їх окремо в податковій статистиці.

Одночасно поетапний перехід від оподаткування праці до оподаткування енергоспоживання визначений пріоритетом для всіх країн-членів ЄС у контексті структурних реформ, що необхідні для стимулювання зростання та зайнятості, посткризового відновлення економіки у країнах ЄС [4, с. 122]. Саме енергетичні податки (основним чином акциз на нафтопродукти) становлять найбільшу частку в сукупних надходженнях від екологічних податків – у середньому по країнам ЄС-28 вона становила 75 % в 2012 році. Найбільша частка енергетичних податків була зафіксована в Литві, Люксембурзі і Чехії – більше 90 % від надходжень екологічних податків. Найменшою така частка була на Мальті, в Ірландії, Хорватії та Нідерландах – від 50 до 55 %.

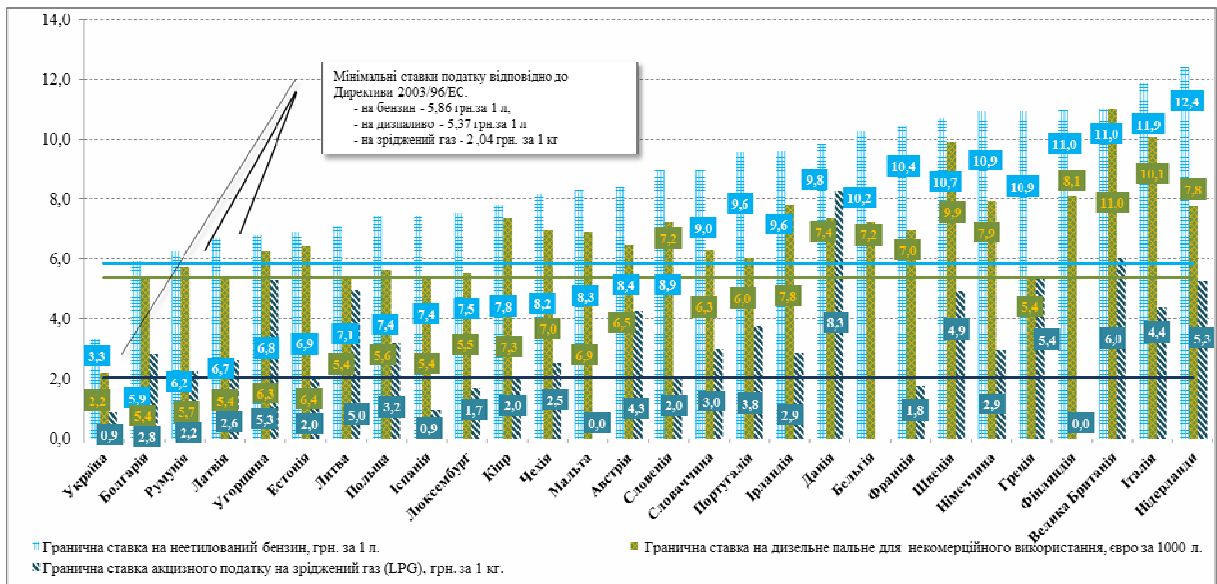
Мінімальні ставки оподаткування споживання нафтопродуктів визначаються окремо для кожного виду палива на рівні ЄС і становлять, наприклад, для бензину – 359 євро за 1 000 л., для дизпалива – 330 євро за 1 000 л., для газу, що використовується у газобалонних установках – від 122 до 125 євро за 1 тону (залежно від складу газу). Розмір податку на паливо розраховується відповідно до його теплості або рівня викидів вуглекислого газу при його спаленні. Якщо порівняти мінімальний рівень ставки податку на дизельне паливо в 1993 р. в розмірі 0,245 євро за літр і в 2014 р. 0,359 євро з урахування інфляції, то сучасна мінімальна ставка є нижчою на 0,02 євро, тобто рівень акцизного оподаткування скоротився в реальному вираженні. Найбільшими є ставки в таких країнах як Нідерланди (бензин: 12,4 грн з 1 л.; дизпальне: 7,8 грн з 1 л.; зріджений газ: 5,3 грн з 1 кг), Італія (бензин: 11,9 грн з 1 л.; дизпальне: 10,1 грн з 1 л.; зріджений газ: 4,4 грн з 1 кг), Великобританія (бензин: 11,0 грн з 1 л.; дизпальне: 11,0 грн з 1 л.; зріджений газ: 6,0 грн з 1 кг), Фінляндія (бензин:



## Трансформація акцизної політики України

11,0 грн з 1 л; дизпальне: 8,1 грн з 1 л.), Греція (бензин: 10,9 грн з 1 л.; дизпальне: 5,4 грн з 1 л.; зріджений газ: 5,4 грн з 1 кг). Найнижчими в Болгарії (бензин: 5,9 грн з 1 л.; дизпальне: 5,4 грн з 1 л.; зріджений газ: 2,8 грн з 1 кг), Румунії (бензин: 6,2 грн з 1 л.; дизпальне: 5,7 грн з 1 л.; зріджений газ: 2,2 грн з 1 кг), Латвія (бензин: 6,7 грн з 1 л.; дизпальне: 5,4 грн з 1 л.; зріджений газ: 2,6 грн з 1 кг), Угорщина (бензин: 6,8 грн. з 1 л.; дизпальне: 6,3 грн з 1 л.; зріджений газ: 5,3 грн з 1 кг), Естонія (бензин: 6,9 грн з 1 л.; дизпальне: 6,4 грн з 1 л.; зріджений газ: 2,0 грн з 1 кг) (рис. 2.4 та табл. А.3, додатку А).

У більшості країн ЄС для стимулювання виробництва та споживання біопалива використовуються пільги щодо сплати акцизу у вигляді знижки до діючої ставки оподаткування. Відсоток такої знижки, як правило, прямо залежить від частки речовини біологічного походження. Крім того, багатьма країнами використовується норма щодо обов'язкової частки біопалива в бензині, що надходить у роздрібну мережу.



**Рис. 2.4. Ставки акцизу на нафтопродукти у країнах ЄС та Україні<sup>3</sup> в 2014 р.**

Джерело: побудовано на основі даних [171] та Податкового кодексу України.

<sup>3</sup> Тут і надалі для України ставки вказані станом на 10.2014 р., ставки розраховані за курсом НБУ станом на 1.10.2014 р., ставки для України розраховані в грн за літр палива за коефіцієнтами переведення, що надаються в Методиці № 452, затвердженій Держкомстатом України 13.11.2008 р.

Директива Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року „Щодо реструктуризації оподаткування енергоносіїв та електроенергії Співтовариства” встановлює мінімальні ставки оподаткування для моторного палива, моторного палива для промислового або комерційного використання, пічного палива і електроенергії. Рівень оподаткування<sup>4</sup>, що застосовуються Європейським Союзом, не може бути нижчим ніж мінімальні ставки, встановлені у вказаній Директиві. Із соціальних причин майже у всіх країнах ЄС пічне паливо для населення оподатковується за нижчою ставкою, ніж дизельне, хоча ці два продукти є більш-менш однаковими. Надходження, отримані від акцизного податку цього виду, є суттєвими, що є результатом значного рівня споживання енергоресурсів у країнах ЄС і високих податкових ставок у багатьох з них. Порівняно з іншими ставками оподаткування в економіці в цілому рівень оподаткування для енергоресурсів відносно базового дуже високий. Важливою особливістю акцизів на нафтопродукти є те, що регулююча функція акцизного податку використовується для впливу на поведінку споживачів більшою мірою, ніж в інших областях.

Акцизні податки на енергоресурси діють у багатьох країнах протягом тривалого часу, причому початковою метою їх запровадження було виконання ними суто фіскальної функції (неекологічні цілі, наприклад, отримання доходів, а іноді і під конкретні проекти інфраструктури). Потім на перший план вийшли екологічні цілі та за допомогою податкової диференціації стимулювався вихід на ринок більш екологічно чистих видів нафтопродуктів<sup>5</sup> (зокрема неетилованого бензину, який був більш дорогим у виробництві і як наслідок – неконкурентоспроможний порівняно з етилованим бензином). Третім за часткою в обсягах реалізації на ринку пропиленів після бензину та дизельного палива є зріджений газ (LPG). Сьогодні практично у всіх країнах ЄС для цього виду палива ставка податку є нижчою, ніж на неетилований бензин і дизельне паливо. Проте податкова диференціація на користь зрідженого газу в більшості країн незначно вплинула

---

<sup>4</sup> Рівень оподаткування: загальна сума стягнутих податків, як прямих, так і непрямих (крім ПДВ), що розраховуються, прямо або опосередковано на основі кількості енергоресурсів і електроенергії на момент випуску для споживання.

<sup>5</sup> Запровадження податкової диференціації вплинуло на зменшення ціни неетилованого бензину.

на споживчий вибір, оскільки характеристики цього палива перешкоджають збільшенню його споживання (жорсткі умови щодо нормальної температури й атмосферного тиску, паливо є більш небезпечним для двигунів, а також необхідним є наявність спеціального обладнання для автомобілів та заправних станцій). Показовим прикладом ефективності податкової диференціації на користь LPG є досвід Туреччини, де внаслідок значної різниці у ставках на бензин, дизельне паливо та LPG у період з 2003 по 2007 рр. кількість автомобілів, обладнаних газовим устаткуванням, збільшилась більше ніж у 2 рази [197].

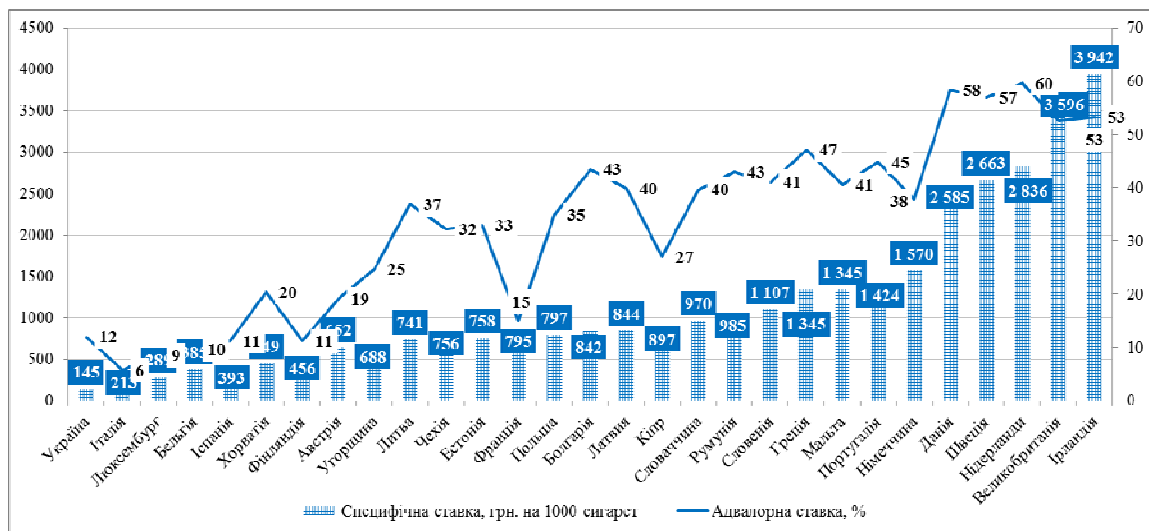
Зазначимо, що рівень оподаткування бензину вище за показник для дизельного палива. З екологічної точки зору це невиправдано, адже споживання дизельного палива в транспортних засобах вчиняє набагато більший негативний вплив на навколишнє середовище, ніж неетилований бензин, в основному через значні відмінності в емісії  $\text{NO}_x$  і суспендованих твердих частинок. Причинами запровадження такої податкової диференціації є практичне застосування одного з правил теорії оптимального оподаткування Корлетта-Хейга. Вважається, що бензин – є товаром компліментарним до відпочинку, а дизельне паливо – товаром субститутутом. За допомогою такого підходу ненавмисний негативний вплив екологічного оподаткування на пропозицію праці певним чином компенсується за рахунок вказаної вище податкової диференціації.

Як і алкогольні напої та нафтопродукти, тютюнові вироби поділяються на ряд категорій – сигарети, сигари, люльковий тютюн. Для алкогольних напоїв об'єктивною характеристикою для акцизного оподаткування є вміст алкоголю; для енергоресурсів – їх теплотворна здатність. Але коли йдеться про тютюнові вироби, то можна сказати, що взаємозамінність тютюнових виробів є низькою і неможливим є, встановлюючи податкову диференціацію (наприклад на вміст нікотину або смол), вплинути на вибір споживача.

Виходячи з цілей охорони здоров'я, у більшості країн існує податкова диференціація між сигаретами та іншими більш дорогими тютюновими виробами. Однак, на відміну від успіхів, досягнутих з впливом податкової диференціації акцизів на структуру ринку нафтопродуктів (витіснення з ринку неетилованого бензину), успіхів на ринку тютюнових виробів не відбулося, адже курці не бачать сигари та інші тютюнові вироби як замітники сигарет, у результаті чого цінова

## Розділ 2. Сучасний стан акцизного оподаткування у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками

еластичність цих товарів значно нижча. Більшість країн використовують комбінацію специфічних і адвалорних ставок для розрахунку податкових зобов'язань з акцизного податку на тютюнові вироби. Це не тільки допомагає забезпечити відшкодування щодо дешевих і дорогих продуктів (так само, як і у випадку алкогольних напоїв), але і виступає в якості засобу досягнення нейтральності між країнами з низькими і високими витратами виробництва. У країнах з низькою собівартістю виробництва, як правило, встановлюють низьку специфічну ставку у поєднанні з високою адвалорною ставкою, тоді як у країнах з високими витратами на виробництво тютюнових виробів встановлюють високу специфічну ставку і низьку адвалорну.



**Рис. 2.5. Специфічні та адвалорні ставки акцизного податку на сигарети у країнах ЄС та Україні в 2014 р.**

*Джерело: побудовано на основі даних [172], [www.oecd.org](http://www.oecd.org) та Податкового кодексу України.*

При гармонізації національних законодавств у частині оподаткування тютюнових виробів акцент був зроблений на встановленні єдиних мінімальних ставок при неухильному дотриманні принципу податкової недискримінації як однієї з умов розвитку внутрішнього ринку ЄС, тобто уряди країн мають право на самостійне визначення ставок акцизного податку, але не нижче мінімальних, встановлених директивами. З використанням кластерного аналізу (метод *k*-середніх) країни ЄС на сьогодні можна поділити на декілька груп щодо рівня оподаткування тютюнових виробів:

– країни з високим рівнем оподаткування (середнє значення специфічної ставки 3 124,3 грн за 1 000 шт., середнє значення адвалорної ставки – 56,14 %) – Ірландія, Великобританія, Норвегія, Нідерланди, Данія, Швеція;

– країни із середнім рівнем оподаткування специфічними ставками (середнє значення специфічної ставки 1 052,1 грн за 1 000 шт., середнє значення адвалорної ставки – 39,0 %) – Естонія, Польща, Словаччина, Німеччина, Португалія, Кіпр, Франція, Румунія, Болгарія, Латвія, Словенія, Греція, Мальта;

– країни з низькими рівнем оподаткування (середнє значення специфічної ставки 502,4 грн за 1 000 шт., середнє значення адвалорної ставки – 17,9 %) – Італія, Іспанія, Люксембург, Бельгія, Фінляндія, Австрія, Чехія, Угорщина, Литва, Хорватія.

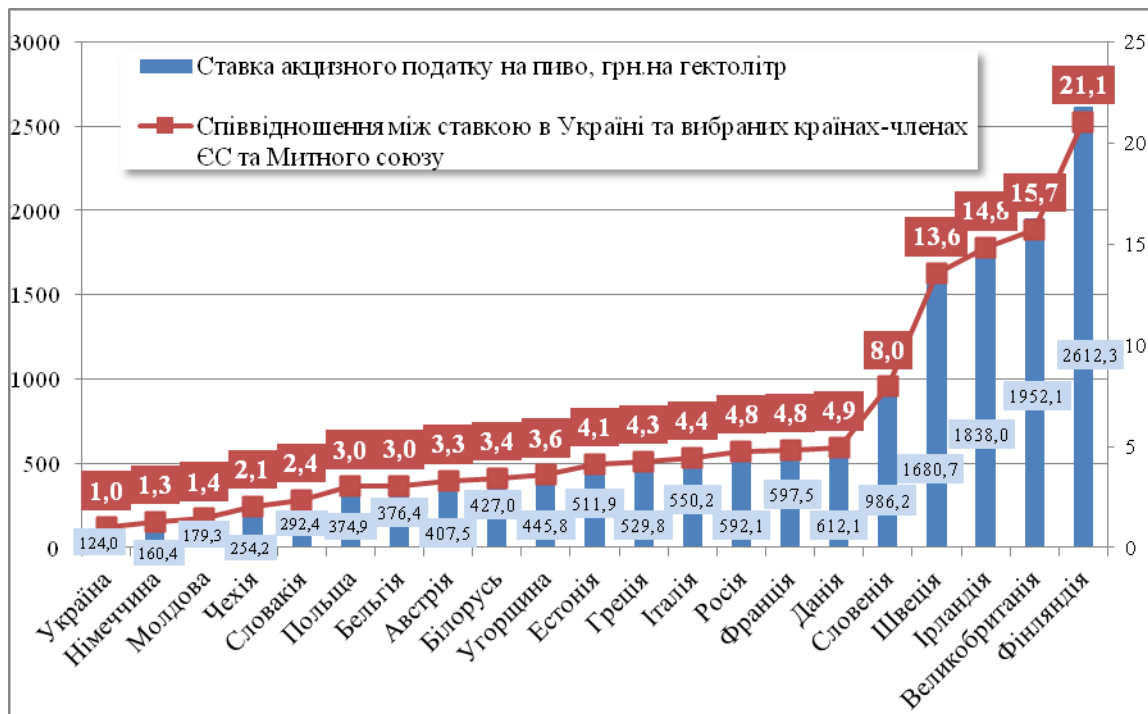
Окрема увага у процесах гармонізації акцизного законодавства приділяється пиву. У загальних рисах пиво, вино і міцні спиртні напої вважаються окремими продуктами в рамках загальної категорії алкогольних напоїв. У середині кожної з цих категорій є свої підгрупи, але використання митної номенклатури Об'єданого кодексу передбачає послідовність і допомагає уникнути суперечливих визначень у застосуванні ставок. Використовуються акцизні податки зі специфічними або адвалорними ставками. Ці два методи іноді об'єднуються, щоб включати в себе як обсяг (на основі вмісту алкоголю), так і вартість. Ефект застосування такої системи проявляється у дестимулюванні виробництва дешевих або менш якісних товарів продуктів (які можуть бути більш шкідливими для здоров'я населення), і стимулюванні виробництва більш дорогих і зрілих продуктів.

Рівень ставок акцизного податку та їх диференціація у країнах з розвиненими економіками є також одним з основних факторів регулювання рівня споживання та доступності алкогольних напоїв. Рівень ставок акцизного податку залежить як від національних особливостей формування попиту на алкогольні напої, так і обраної акцизної політики. Однак частка витрат на придбання алкогольних напоїв та тютюнових виробів к споживчих витратах населення в країнах ЄС залишається майже незмінною – на рівні 1,6 та 2,1 % відповідно протягом тривалого періоду.

Традиційно найбільші ставки акцизного податку застосовуються в північних країнах ЄС. Відносно високий акциз встановлено на вино

## Розділ 2. Сучасний стан акцизного оподаткування у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками

в Бельгії, Естонії, Латвії, Литві, Польщі та Нідерландах. В окремих країнах вина акцизом не оподатковуються. До таких країн належать Греція, Іспанія, Італія, Португалія, Німеччина та ін. Також у цілому ряді країн не оподатковуються акцизним податком і ігристі вина, зокрема це стосується Австрії, Греції, Італії, Португалії, Іспанії. Однак система адміністрування акцизного податку дозволяє уповноваженим державним органам моніторити ринок вина, підтримувати репутацію виробників та регулювати доходи від експорту [4, 128].



**Рис. 2.6. Ставки акцизного податку на пиво в Україні та країнах-членах ЄС та Митного союзу**

*Джерело: побудовано на основі [168] та Податкового кодексу України.*

Більш жорстка політика застосовується для оподаткування похідних алкогольних напоїв, до яких відносять міцні вина та лікери. Так, в Угорщині, Болгарії, Італії, Іспанії, Португалії для оподаткування таких алкогольних напоїв застосовують ставки акцизу в межах 46–86 євро за гектолітр, в Австрії, Бельгії, Нідерландах – від 100 до 149 євро, Німеччині та Румунії – 153–175 євро, у Франції, Чехії та Великобританії – 185–445 євро, у Швеції, Ірландії та Фінляндії – 559,8–849,7 євро за гектолітр. Також передбачена можливість застосування диференціації ставок акцизного податку залежно від виду алкогольних напоїв та їх міцності, їх виробника, обсягів виробництва. Використання

даного інструменту залежить від застосовуваної системи акцизного оподаткування, що також стосується і особливостей використання ПДВ.

Диференціація та рівень ставок акцизного податку з пива, що застосовується в країнах ОЕСР, також залежить від його якісних показників та обсягів виробництва окремими пивоварнями. Так, більшістю країн не оподатковується або оподатковується за зниженими ставками пиво до 2,8 % алкоголю. Одночасно для оподаткування малих виробництв застосовуються знижені ставки акцизного податку, при чому їх розмір також залежить від міцності таких напоїв. Так, у Чехії для пивоварень з річним обсягом виробництва до 10 тис. гкл. застосовується ставка 0,62 євро за 1 градус абсолютного алкоголю, до 50 тис. гкл. – 0,75 євро, до 100 тис. гкл. – 0,87 євро, до 150 тис. гкл. – 0,99 євро, до 200 тис. гкл. – 1,15 євро. Схожа система застосовується в Бельгії, Данії, Німеччині, Австрії та Фінляндії. У Нідерландах для пива з міцністю до 7 % застосовується ставка 7,59 євро на гектолітр напою, 7–11 % – 28,49 євро, 11–15 % – 37,96 євро, більше 15 % – 47,48 євро [168].

У Норвегії застосовуються наступні діапазони міцності для оподаткування пива: до 2,75 %, 2,75–3,75 %, 3,75–4,75 %. Одночасно для пива міцністю понад 7 % оподаткування здійснюється з розрахунку на 1 % абсолютного алкоголю. У Португалії також здійснена диференціація ставок залежно від міцності пива. Так, застосовуються такі діапазони: до 7 гр. Плато, 7–11 гр. Плато, 11–13 гр. Плато, 13–15 гр. Плато, більше 15 гр. Плато.

Система акцизного оподаткування в зарубіжних країнах постійно змінюється та удосконалюється. Реалізація вказаних заходів здійснюється з урахуванням проведення процесів гармонізації національних податкових систем, що вимагають коригування законодавства країн-членів Європейського Союзу до положень відповідних директив. Гармонізація передбачає приведення національних податкових систем до загальних положень директив ЄС.

Шляхи вирішення проблем гармонізації умов застосування акцизного податку у країнах ЄС було відображено в цілому ряді директив ЄС, основними з яких є: Директива Ради 2008/118/ЄЕС про загальні умови для товарів, що обкладаються акцизним податком; три Директиви Ради, присвячені гармонізації структури акцизних податків на енергоресурси (Директива Ради 92/81/ЄЕС), на алкогольні на-

пої (Директива Ради 92/83/ЄЕС) та тютюн (Директива Ради 92/78/ЄЕС), Директиви про зближення рівня ставок зборів на алкогольні напої (Директива Ради 92/84/ЄЕС), на сигарети (Директива Ради 92/79/ЄЕС) та на інші тютюнові вироби (Директива Ради 92/80/ЄЕС) та ін.

Поряд з директивами для гармонізації акцизного оподаткування у країнах ЄС прийнято і цілий ряд окремих регламентів та рекомендацій. Так, Регламентом Єврокомісії №3199/93 передбачено взаємне визнання процедур повної денатурації спирту для цілей звільнення від оподаткування, а Рішенням №2001/574/ЄС встановлено загальну систему маркування гасу та газойлю та ін.

Загальну мету гармонізації специфічного акцизного оподаткування в країнах ЄС європейські можновладці формулюють такими трьома складовими: встановлення фіскальної нейтральності в самій фінансовій системі ЄС, спрощення умов торгівлі для зовнішніх і внутрішніх агентів та створення умов для ефективного функціонування внутрішнього ринку ЄС. Гармонізація механізму оподаткування акцизним податком у країнах ЄС здійснюється для таких товарів: спирт та алкогольні напої; пиво; ферментовані напої, відмінні від вина та пива; проміжні алкогольні напої; тютюнові вироби, дрібно нарізаний тютюн; нафтопродукти; енергоносії та електроенергія; природний газ; вугілля та похідні від таких товарів.

Законодавство ЄС, яке регулює акцизний податок, має структуру, що характеризується наявністю горизонтальних і вертикальних директив. Горизонтальні директиви охоплюють основні аспекти правового регулювання всіх категорій підакцизних товарів без поділу їх на групи. Вертикальні директиви здійснюють регулювання застосування акцизного податку за категоріями підакцизних товарів, встановлюючи структуру податку, мінімальний рівень ставок та способи розрахунку податкових зобов'язань зі сплати акцизного податку [51, с. 99]. Так, основною директивою, яка регулювала до 2010 року функціонування акцизного податку у країнах ЄС, була Директива 92/12/ЄЕС від 25.02.1992 року. Даною директивою визначався загальний режим виробництва, зберігання, обігу та моніторингу підакцизних товарів, вона була базовою для країн-членів ЄС щодо норм, принципів і стандартів справляння акцизних податків, а також встановлювала порядок застосування ставок податку. Нова Директива ЄС 2008/118 відносно загальних правил застосування акцизного податку



набрала чинності 15 січня 2009 року і застосовується на всій території ЄС з 1 квітня 2010 року. Застосування положень даної директиви здійснюється при оподаткуванні спирту та алкогольних напоїв, тютюнових виробів та нафтопродуктів. Одночасно застосування положень щодо зближення механізму використання акцизного податку у країнах ЄС не забороняє членам даного економічного угруповування використовувати інші (поряд з ПДВ та акцизним податком) непрямі податки, що відповідають правилам, які застосовуються відносно акцизного податку та ПДВ, у частині визначення бази оподаткування, обчислення податкових зобов'язань та застосування відповідних процедур податкового контролю [4, с. 132].

Загальними принципами оподаткування акцизним податком у країнах ЄС є такі: податок сплачується у країні призначення, якщо товари, випущені для споживання в одній країні ЄС, спрямовуються до іншої країни ЄС для комерційного використання; податок сплачується у країні придбання товарів, якщо товари купуються приватними особами для особистого користування та перевозяться ними до іншої країни ЄС; обіг підакцизних товарів у режимі призупинення оподаткування відбувається між акцизними складами. Даний режим використовується при виробництві підакцизних товарів, їх обробці, зберіганні та переміщенні з призупиненням сплати акцизного податку.

Зобов'язання щодо сплати акцизного податку в такому випадку виникає в момент надходження підакцизних товарів у торговельну мережу або у разі встановлення випадку нестачі таких товарів. У випадку порушення режиму призупиненого оподаткування, а також недотримання термінів сплати податкові зобов'язання підлягають сплаті у країні, на території якої скоєно таке порушення чи допущено не своєчасну сплату, або у країні, в якій виявлено таке порушення чи не своєчасність сплати, або, у разі неперед'явлення у країні призначення товару, – у державі-постачальнику підакцизних товарів [140].

Порядок оформлення операцій з підакцизними товарами, що здійснюються в режимі призупиненого оподаткування, передбачено нормами статті 21 (1) Директиви 2008/118/ЄС, а також окремими положеннями Постанови Єврокомісії № 3649/92. Зокрема, умовою застосування процедур режиму призупиненого оподаткування є застосування єдиного супровідного (адміністративного або комерційного) документа, а у разі, коли одержувач підакцизних товарів не є уповноваже-

ним управляючим складом або зареєстрованим продавцем, додається також документ, який вміщує відомості про адресу офісу відповідних податкових органів держави-члена призначення, а також дату та номер платіжного документа або документа, що підтверджує одержання гарантії оплати таким офісом. У разі відправлення ліцензованим управляючим складом на експорт підакцизних товарів режим призупинення припиняється підтвердженням, яке видається митними органами щодо фактичного перетину кордону підакцизними товарами.

Таким чином, аналіз досвіду реалізації трансформаційних перетворень у сфері акцизного оподаткування у провідних країнах світу засвідчує наявність процесів гармонізації податкових законодавств (країни ЄС), а також застосування різних підходів до використання специфічних акцизів залежно від особливостей реалізації національних акцизних політик. У свою чергу, аналіз світових практик застосування акцизного оподаткування дозволяє визначити тенденцію до збільшення уваги до використання акцизного податку як одного з основних інструментів регулювання структури та обсягів виробництва та споживання підакцизних товарів.

## **2.2. Реалізація фіскального та регулюючого потенціалу акцизного податку у сфері оподаткування алкогольних напоїв у країнах ЄС та ОЕСР**

Специфічні акцизи історично є одними з найбільш фіскально-ефективних податків у більшості країнах світу. Саме акцизне оподаткування має цілий ряд переваг. Як потужний регулюючий механізм акциз впливає на структуру споживчих витрат населення, а, використовуючи диференційовані ставки на імпортні та вітчизняні підакцизні товари, можна досягати протекціоністських цілей щодо підтримки вітчизняного товаровиробника. Крім того, підакцизні товари виявляють високу еластичність відносно цін і доходів їх споживачів. Так, у період економічного спаду, коли доходи зменшуються, споживання підакцизних товарів різко знижується, що призводить до зменшення надходжень до бюджету від цього податку. У період економічного зростання надходження збільшуються темпами, які перевищують темпи розвитку економіки. Таким чином, завдяки високій еластичності надходжень від акцизного оподаткування відносно динаміки національ-

ного доходу акцизний податок є ідеальним з погляду виконання функції „вбудованого стабілізатора” економічного циклу [25]. Важливу роль акцизний податок відіграє також і як засіб контролю, оскільки забезпечує органи державної влади інформацією про стан виробництва підакцизної продукції.

На сучасному етапі спиртова та лікєро-горілчана промисловість залишаються одними із бюджетоутворюючих галузей України та мають високий експортний потенціал. Проте динамічний розвиток промисловості в перспективі є неможливим в умовах незбалансованості важелів державного податкового регулювання, високого рівня податкового навантаження, відсутності реальних економічних стимулів щодо легальної господарської діяльності, складного та суперечливого податкового законодавства і податкового контролю [5, с. 259]. Тому необхідність підвищення ефективності акцизного оподаткування потребує аналізу відповідного зарубіжного досвіду.

Система акцизного оподаткування у провідних країнах світу формується виходячи з необхідності дотримання балансу інтересів виробників та споживачів, суспільної необхідності підтримки галузей та регіонів, зайнятості населення, інших пріоритетів соціально-економічної політики. Також враховуються питання здоров'я населення, суспільного порядку, необхідності обмеження соціальних наслідків зловживання алкоголем.

При розгляді структури податкових надходжень у країнах ЄС податки на споживання (що включають у себе й акцизний податок) за питомою вагою займають друге місце після оподаткування праці (рис. 2.7). Також варто відмітити вагому роль податків на споживання у забезпеченні фінансової стійкості країн ЄС. Адже зростаюча динаміка надходжень від оподаткування споживання та праці відіграли роль амортизатора у кризовий період.

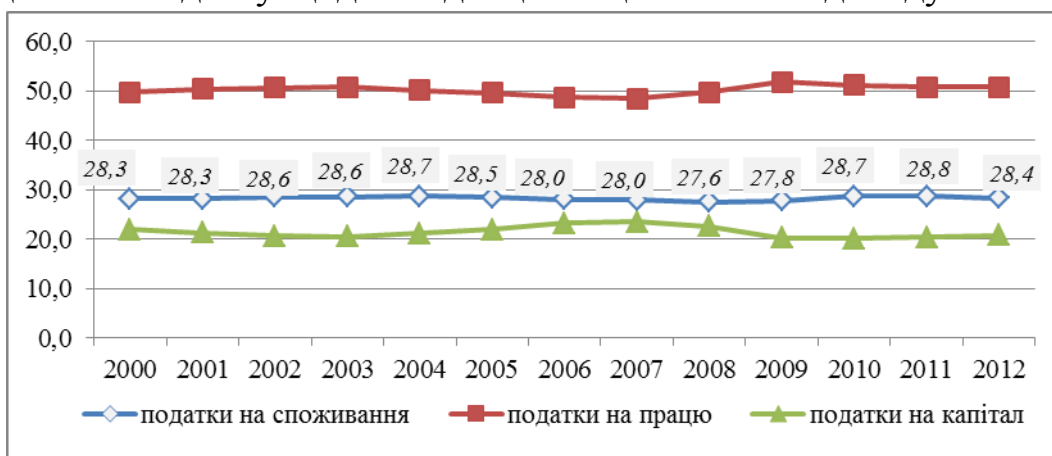
Динаміка надходжень акцизного податку є досить волатильною: після досягнення пікових значень у 2002–2003 рр. у кризовий 2008 рік питома вага надходжень податку знизилася на 1,2 %. У 2012 р. також спостерігається незначний спад<sup>6</sup>. У цілому його динаміка протягом

---

<sup>6</sup> Для аналізу використано статистичні дані країн-членів ОЕСР, враховуючи більш широкий географічний діапазон, що сприяє всебічному охопленню для аналізу та формування об'єктивних висновків.

## Розділ 2. Сучасний стан акцизного оподаткування у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками

2000–2012 рр. підтверджує тезу про високу еластичність надходжень з акцизного податку щодо тенденцій національного доходу.



**Рис. 2.7. Динаміка надходжень від оподаткування споживання, праці та капіталу в країнах ЄС (в % до загальних податкових надходжень)**

*Джерело: побудовано з використанням даних Taxations trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Luxemburg: Publications Office of the European Union. – 2014. – 308 p.*

Аналіз динаміки питомої ваги акцизного оподаткування в історичній ретроспективі, проведений з використанням індексів структурних зрушень (табл. 2.1), дозволяє говорити, що з 1965 року простежуються суттєві коливання. Проте до фінансово-економічної кризи значення індексу знижувалось. Адже податки на споживання є стабільним та надійним джерелом бюджетних доходів, особливо в посткризовий період, коли підвищення ставок податків на капітал та працю є недоцільним. Для порівняння розрахували коефіцієнт структурного зрушення 2008 та 2012 рр. Від’ємне значення розрахованого коефіцієнта відображає зниження питомої ваги акцизу в сукупних податкових надходженнях.

Таблиця 2.1

### Індекси структурних зрушень питомої ваги акцизного оподаткування в державах ОЕСР протягом 1965–2012 рр.

Період	1980/1965	1995/1980	2000/1995	2007/2000	2011/2008	2012/2008
Значення індексу, %	-31	-15,13	1,7	-7,98	3,49	-0,87

*Джерело: розраховано з використанням даних OECD Statistics.*

Для здійснення адекватної оцінки ролі акцизного податку в Україні, порівняно з іншими країнами, було проведено групування за розміром питомої ваги акцизних доходів (табл. 2.2). Відповідно до результатів групування акцизний податок для більшості держав є бюджетоутворюючим, Україна також не є винятком. У той же час для країн G-7 властиві менші значення питомої ваги акцизного податку в сукупних податкових доходах.

Таблиця 2.2

### Групування держав за розміром питомої частки акцизного податку в сукупних податкових доходах

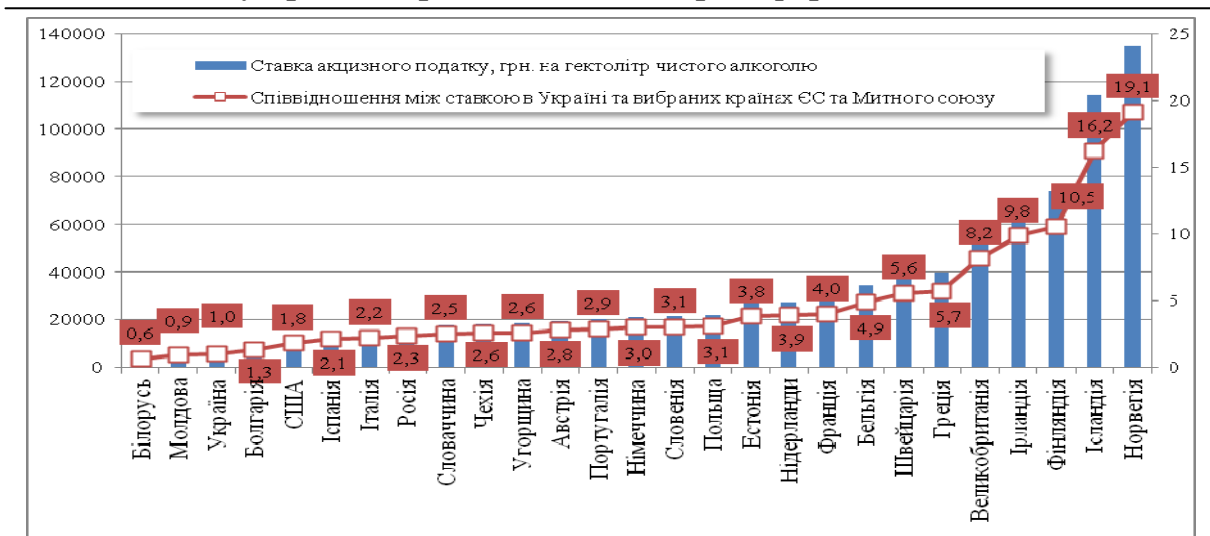
Інтервал, %	Кількість країн	Країни у групі
2–5	5	Нова Зеландія, Мексика, США, Канада, Бельгія
5–7	11	Італія, Франція, Швейцарія, Ізраїль, Швеція, Японія, Австрія, Норвегія, Чилі, Німеччина, Іспанія
7–10	9	Австралія, Нідерланди, Корея, Великобританія, Данія, Ісландія, Фінляндія, Люксембург, Угорщина
10 і більше	10	Словаччина, Україна, Ірландія, Португалія, Греція, Словенія, Польща, Естонія, Словаччина, Туреччина

*Джерело: розраховано з використанням даних OECD Statistics.*

Водночас у вітчизняних реаліях акцизний податок також є й податковим резервом, надходження від застосування якого в посткризовий період можуть стати підґрунтям для економічного оздоровлення. Цей висновок випливає з результатів порівняння діючих ставок акцизного податку з ЛГП в Україні та в інших державах (табл. Б.1 додатка Б). Таким чином, встановлені Кодексом акцизні ставки є одні з найнижчих (рис. 2.8).

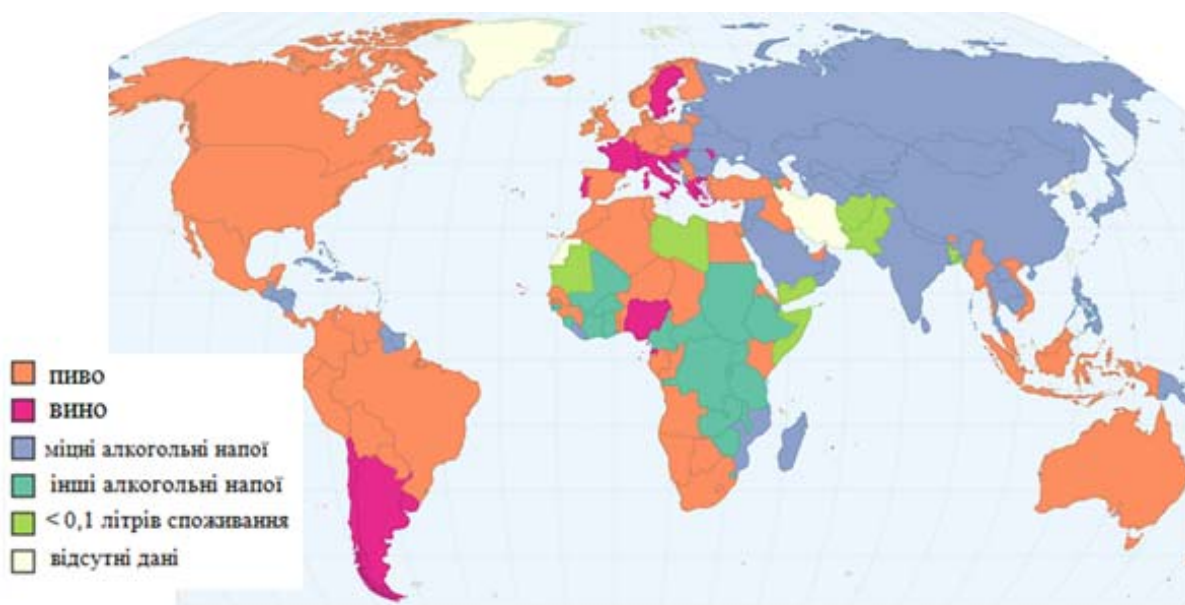
Для більшості країн світу характерний високий рівень споживання алкоголю (7,50–9,99 л. абс. алк/люд.) та дуже високий (понад 12,50 л. абс. алк/люд.). У розрізі видів алкогольних напоїв бачимо, що найбільш вживаними є пиво, особливо в регіоні Америки (54,7 %), та міцні алкогольні напої – в Південно-Східній Азії (71 %) (рис. 2.9).

## Розділ 2. Сучасний стан акцизного оподаткування у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками



**Рис. 2.8. Співвідношення між ставками акцизного податку з ЛГП в Україні, країнах ЄС та Митного союзу**

Джерело: побудовано з використанням даних сайту [www.oecd.org](http://www.oecd.org), податкових кодексів України та країн Митного союзу

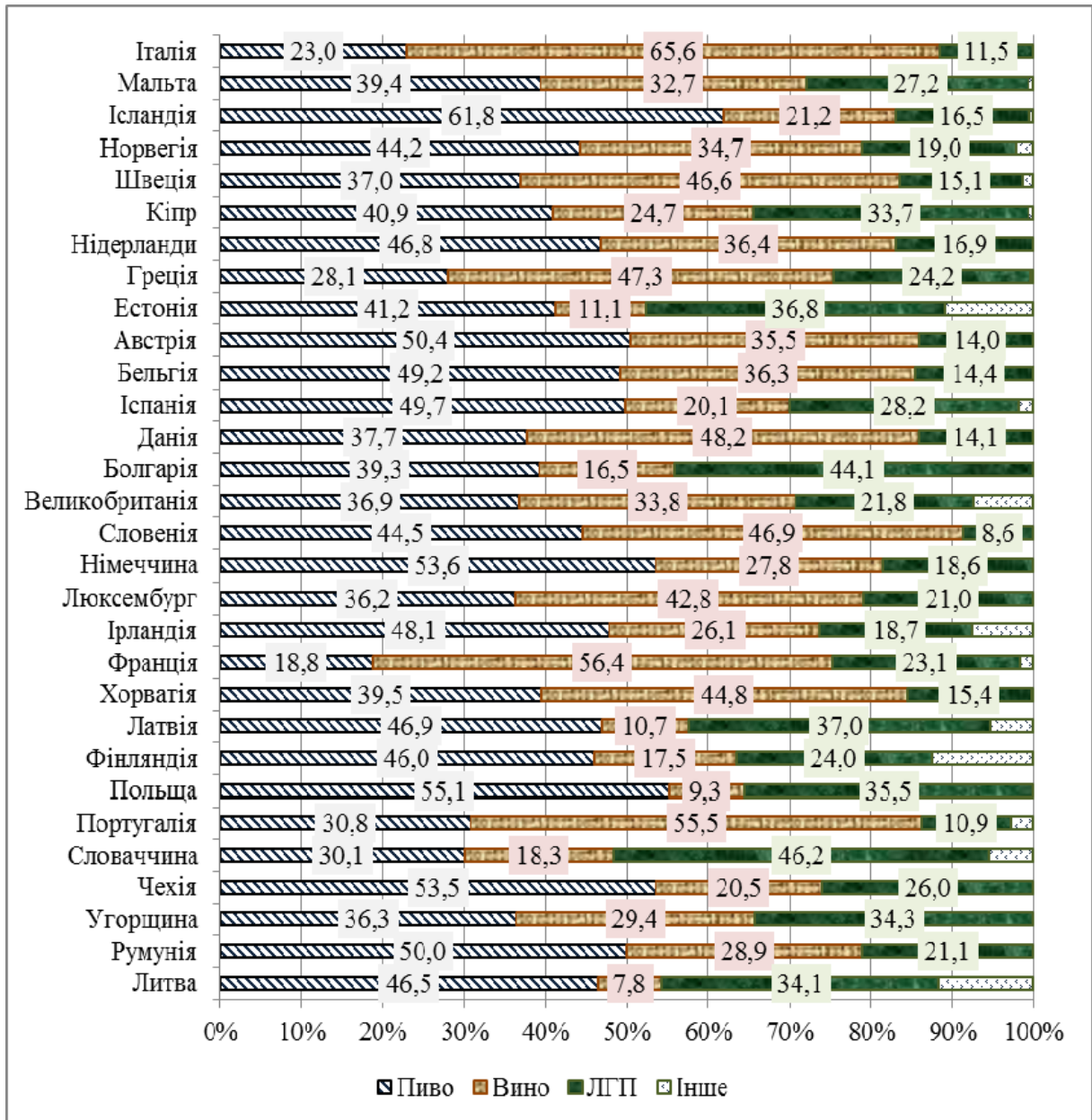


**Рис. 2.9. Споживання у розрізі видів алкогольних напоїв у 2012 р. (в розрахунку на 1 людину в літрах абсолютного алкоголю) [178]**

Щодо загального рівня споживання алкогольних напоїв, то за групою країн ОЕСР в період 2000–2005 рр. спостерігалася чітка зростаюча тенденція з незначними коливаннями. У 2008 році така тенденція досягла свого пікового значення (10 л/люд.), а вже з 2011 р. рівень споживання алкогольних напоїв стабільно знижується. Проте аналіз рівня споживання в розрізі країн дозволяє зробити висновок, що для

## Трансформація акцизної політики України

більшості країн споживання алкогольних напоїв з розрахунку на 1 людину переважає 10 л. (табл. 2.3).



**Рис. 2.10. Структура споживання алкогольних напоїв у країнах ЄС-27**

Джерело: побудовано з використанням даних *Global status report on alcohol and health* [World Health Organization]. – Luxembourg, 2014. – 376 p.

При зниженні рівня споживання алкогольних напоїв (у фізичних показниках) рівень споживчих витрат на їх придбання, як правило, постійно зростають. Підтверджує такий висновок і групування країн за інтервалами зміни приросту споживчих витрат (табл. 2.4).

Таблиця 2.3

**Групування країн за обсягами споживання алкогольних напоїв**

<b>Інтервал, л/ на люд.</b>	<b>Кількість країн</b>	<b>Країни у групі</b>
1–7	3	Мексика, Норвегія, Туреччина
7–10	9	Фінляндія, Канада, Японія, Швеція, Корея, Нова Зеландія, Словаччина, Швейцарія, Великобританія
10 і більше	7	Данія, Чехія, Естонія, Ірландія, Франція, Польща, Словенія, Україна, Росія, Білорусія

*Джерело: розраховано з використанням даних OECD Statistics*

Вище було зазначено, що для більшості країн ставки акцизного податку є основним інструментом регулювання рівня споживання алкогольних напоїв. Однак, для кожного виду алкогольної продукції властива своя специфіка виробництва та реалізації, що потребує й особливого підходу до регулювання та контролю зі сторони держави. Тому є доцільним проведення більш детального аналізу зарубіжного досвіду в контексті реалізації акцизної політики залежно від виду та якісних характеристик алкогольних напоїв. У випадку акцизного оподаткування в державах ОЕСР використовується така класифікація вин: тихі (негазовані); ігристі; винні продукти з низьким вмістом спирту (до 8,5 %).

Таблиця 2.4

**Групування країн-членів ОЕСР за інтервалами зміни приросту  
споживчих витрат на придбання алкогольних напоїв**

<b>Період</b>	<b>Інтервал зміни темпу приросту</b>	<b>Кількість країн</b>
2009	„–” приріст до 0	16
	0–3	5
	3 і більше	4
2010	„–” приріст до 0	9
	0–3	12
	3 і більше	4
2012	„–” приріст до 0	10
	0–3	8
	3 і більше	3

*Джерело: розраховано з використанням даних OECD Statistics.*



Протягом 2003–2012 рр. динаміка акцизного оподаткування характеризувалася досить високою волатильністю та нестабільністю, що засвідчує роль акцизного податку як важливого інструменту оперативного реагування на процеси в економіці та суспільстві. Водночас за останні роки спостерігаємо зниження опосередкованого податкового навантаження на тихе та ігристе вино, протилежна ситуація у випадку слабоалкогольного (табл. Б.2 додатка Б).

Щодо оподаткування тихих вин, до 2012 року зменшувалася кількість країн, в яких діє мінімальна ставка акцизного податку (до 50 дол. США) та максимальна ставка (понад 200 дол. США). Для більшості країн характерний середній рівень оподаткування тихих вин зі ставками в межах 50–100 та 100–200 дол. США.

Щодо оподаткування ігристих вин, питома вага країн з мінімальною ставкою акцизу стрімко знижується (у 2003 р. їхня питома вага становила 25 %, вже у 2012 р. – 6 %). Незначне зниження характерне й для країн з максимальними ставками (2003 р. – 40 %, 2012 р. – 33 %). Найбільш широке застосування характерне для ставок акцизу в межах 100–200 дол. США. Протягом 2003–2012 рр. в даній групі перебувала третина досліджуваних країн, у 2012 р. їхня питома вага становила 44 % порівняно з рівнем 2009 року (32 %).

У практиці країн-членів ОЕСР вино з низьким вмістом спирту оподатковується переважно за зниженими ставками (якщо порівнювати зі ставками на тихе та ігристе вино). Проте починаючи з 2009 року країни зробили вибір на користь вищих ставок.

Слід зауважити, що для податкової системи будь-якої країни властиві національні специфічні особливості, зумовлені економічними, соціальними, природними та іншими факторами. Зокрема, виноробство в Європі займає привілейоване місце в європейській соціально-економічній політиці. Адже економічний добробут окремих регіонів Великобританії та Франції залежить від перспектив виробництва та реалізації деяких видів алкогольних напоїв.

Акциз на вино у Франції знаходиться на мінімальному рівні й не розглядається як суттєве джерело бюджетних доходів або як фактор цінової політики. Так, порівнюючи із середньою ставкою в державах ОЕСР, оподаткування виноробної продукції у Франції перебуває на гранично мінімальній межі, а оподаткування вина з низьким вмістом спирту впроваджене лише з 2012 року. Однак система оподаткування

в цій країні дає змогу державним органам здійснювати моніторинг ринку вина, захищаючи легальних виробників, та стимулювати зростання надходжень від експорту.

В Австралії до всіх вин (тихі, ігристі, вина з низьким вмістом спирту), а також алкогольної продукції з вмістом етилового спирту більше 1,15 % застосовується податок на винне вирівнювання (WET), що становить 29 % від вартості оптової реалізації та стягується на останньому оптовому продажі. Виробники кожного фінансового року мають право на знижку до 500 тис. австралійських доларів. Після WET стягується податок на товари та послуги (GST) за ставкою 10 %.

У Канаді передбачена шкала ставок залежно від вмісту етилового спирту (0,62 канад. дол./л. – об'єм етилового спирту більше 7 %; 0,295 канад. дол./л. – для 1,2–7 %; 0,0205 канад. дол./л. – менше 1,2 %). Кріплене вино з 22,9 % спирту вже не кваліфікується як вино, а є міцним алкогольним напоєм. У Чилі акцизний податок на алкогольні напої відсутній. Усі алкогольні напої оподатковуються ПДВ за ставкою 19 %, а також додатковим податком 15 % у випадку продажу та імпорту деякої виноробної продукції (тихого та ігристого вина, сидру тощо). Платниками є дилери, що сплачують податок на кожному етапі перепродажу.

У Данії величина ставок акцизного податку також залежить від міцності вина. Так, у групу зі вмістом спирту 6–15 % входять тихі та ігристі вина. Ставка акцизного податку на ігристе вино на 473 дат. крон (або 50 євро) перевищує відповідну ставку для тихого вина. Кріплені вина (15–22 % спирту) оподатковуються за ставкою 1474 дат. крон (або 197,7 євро) за 1 гкл продукту. Ігристі вина з низьким вмістом спирту оподатковуються акцизом у розмірі 110,4 євро [168].

У Фінляндії також передбачена шкала ставок залежно від міцності вина. До вина з вмістом спирту 1,2–2,8 % застосовується ставка 22 євро/гкл; для 2,8–5,5 % спирту – 169 євро/гкл; для 5,5–8,0 % – 241 євро/гкл. У Франції пільговий режим акцизного оподаткування (знижені ставки) застосовуються до сидру, перрі, медовухи, легко забродженого виноградного соку. В Люксембурзі тихе вино міцністю до 13 % оподатковується ПДВ за зниженою ставкою.

У ЄС виділяють поряд з вином та пивом також й проміжні та зброджені алкогольні напої. До проміжних алкогольних напоїв відносять окремі види алкогольних напоїв міцністю від 1,2 % до 22 % (за

виключенням пива та вина). Переважно це заброджені напої з додаванням етилового спирту. Акцизний податок у країнах-членах ЄС встановлюється відносно кількості гектолітрів готової продукції. Відповідно до Директиви 92/84/ЄЕС мінімальна ставка акцизного податку на проміжні товари становить 45 євро/гкл товару. Середня сума акцизного податку становить 192,6 євро. Також слід зазначити, що сума акцизу для ігристих (газованих проміжних алкогольних напоїв) більша.

Мінімальна ставка акцизного податку на вина в країнах ЄС встановлена на рівні 0 євро/гкл, що вказує на можливість звільнення від оподаткування даного виду підакцизних товарів. Середня ж ставка акцизу для негазованого вина становить 128,25 євро/гкл, причому в 17 країнах ЄС встановлена нульова ставка. Щодо ігристого вина, то середня ставка акцизу – 166,16 євро/гкл. Нульова ставка на ігристе вино діє у 10 країнах.

Мінімальна ставка акцизного податку на спирт та спирт, що міститься в напоях, за винятком пива, вина та проміжних напоїв, встановлена на рівні 550 євро/гкл чистого спирту [107], середня ж ставка акцизного оподаткування міцних алкогольних напоїв серед країн-членів ЄС становить 1774,78 євро/гкл.

На сьогодні для України одним з найбільш актуальних питань залишається пошук ефективних механізмів регулювання структури та рівня споживання алкогольних напоїв, зважаючи на наявні розриви в застосовуваних ставках акцизного податку, що особливо належить до пива. Саме пиво за популярністю у світі займає третє місце після води та чаю, і є лідером споживання в розрізі алкогольних напоїв. Закріплення лідерських позицій пива у споживанні спостерігається особливо в регіонах Північної та Південної Америки, в країнах Африки та Австралії.

Порівнюючи динаміку споживання пива в країнах ОЕСР з відповідною динамікою в Україні, необхідно відмітити дві особливості. По-перше, за абсолютним значенням рівень споживання в Україні є значно нижчим. Проте динаміка споживання в Україні досить волатильна, що й нівелює позитивний ефект першої особливості – це по-друге. Дійсно, після прояву спадної тенденції в період 1975–1995 рр. зі зниженням рівня споживання майже вдвічі, надалі до 2007 року простежується стрімке зростання з досягненням пікового значення

## Розділ 2. Сучасний стан акцизного оподаткування у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками

показника. У 2007 р. обсяг споживання пива в розрахунку на 1 особу у літрах абсолютного алкоголю зріс на 2,74 л., порівняно з показником 1995 р. (темп відповідного приросту становить 322,35 %). Після 2007 р. рівень споживання пива знову знижується.

Враховуючи реалізацію в Україні заходів, направлених на євроінтеграцію, окремо проаналізуємо динаміку споживання пива у країнах ЄС. Так, пікові значення обсягу споживання пива у країнах ЄС спостерігаємо протягом 2006–2007 рр. (обсяг споживання становить 377,8 млн гкл). Однак після пікових приростів тенденція споживання набуває спадного характеру до 2010 р., після якого характер динаміки змінюється на протилежний з приростом у 2011 р. на 1,9 млн гкл. Реагуючи на зниження споживчого попиту, обсяги виробництва також зменшуються. Так, порівняно з показником у 2009 році, обсяг виробництва пива у 2011 р. зменшився на 10,5 млн гкл.

Формування тенденції до зниження рівня споживання в країнах ОЕСР спостерігаємо й у результатах групування. Так, у 2010 р. для більшості країн показник споживання пива становив 3–6 л. абс. алкоголю з розраху на 1 людину. Зазначимо, що Україна входить у групу із середнім рівнем споживання пива (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

### Групування країн за обсягами споживання пива

Інтервал, л. абс. алк. / на люд.	Кількість країн	Країни у групі
1–3	10	Данія, Мексика, Швейцарія, Франція, Греція, Італія, Ізраїль, Туреччина, Швеція
3–6	17	Австралія, Канада, Бельгія, Фінляндія, Естонія, Угорщина, Іспанія, Ірландія, Нова Зеландія, Польща, Португалія, Словаччина, Словенія, Великобританія, США, Нідерланди, <i>Україна</i>
6 і більше	2	Німеччина, Чехія, Австрія

*Джерело: розраховано з використанням даних World Health Organization.*

Враховуючи, що питома вага споживання пива серед решти алкогольних напоїв за фізичним обсягом споживання є однією з найбільших, акцизна політика в цільовій спрямованості має поєднувати досягнення не лише фіскального, а й соціального ефекту в контексті мінімізації негативного впливу алкоголю на здоров'я нації. Протягом

## Трансформація акцизної політики України

2003–2012 рр. спостерігаємо досить волатильну динаміку середнього розміру ставки акцизного податку у країнах ОЕСР, що відображає вагомую роль акцизного оподаткування як важеля оперативного реагування на процеси в економіці та суспільстві. Так, до 2007 р. простежуються незначні коливання в динаміці ставки акцизного податку – в межах 2–3 дол. США. У 2009 р. середня ставка податку досягає пікового значення 18,94 дол. США з приростом 49,5 %. Уже до 2012 р. спостерігаємо її зниження на 25 % до значення 14,26 дол. США.

Важливі результати щодо основних тенденцій акцизного оподаткування пива показало групування країн за розміром відповідної акцизної ставки (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

### Групування країн за розміром ставки акцизного податку на пиво

	Інтервал ставки АП, дол. США / гкл. пива	2003	2005	2007	2009	2012
Кількість країн, у % до загальної їхньої кількості	до 10	59,1	59,1	60,9	54,5	47,6
	10–20	18,2	9,1	17,4	13,6	33,3
	20–40	18,2	27,3	17,4	22,7	14,3
	від 40	4,5	4,5	4,3	9,1	4,8

*Джерело: розраховано за даними OECD Statistics.*

Таким чином, більшість країн ОЕСР для оподаткування пива застосовує досить низькі ставки акцизного податку (до 10 дол. США). Однак до 2012 р. дана тенденція мінімізується з одночасним зростанням кількості країн, що оподатковують пиво в межах 10–20 дол. США за гкл. Група країн за розміром ставки 20–40 дол. США посідає третє місце за питомою вагою. Однак її динаміка є нестабільною з постійною зміною характеру тенденції. Акцизні ставки понад 40 дол. США застосовують лише 4–5 % країн ОЕСР. Зазначимо, що виходячи з сьогоднішніх ставок акцизного податку Україна належить до країн з низьким податковим навантаженням на пиво.

Вище було проаналізовано податкове навантаження на пиво за розмірами акцизних ставок, що встановлюються стосовно кількості гектолітрів/градусів за шкалою Плато, або кількості гектолітрів/градусів фактичної алкогольної міцності за об'ємом кінцевого продукту.

Однак поза увагою не можна залишати внутрішні особливості в акцизному оподаткуванні, що властиві кожній країні. Так, у ряді країн застосовують прогресивну шкалу оподаткування або залежно від обсягів виробництва (Бельгія, Чехія, Данія, Люксембург, Фінляндія Австрія, Естонія, Угорщина, Латвія), або за рівнем міцності напою (Португалія, Австралія, Канада, Бельгія, Нідерланди, Іспанія). Словенія та Чехія є прикладами оподаткування пива за єдиною базовою ставкою (12,1 євро та 1,247 євро відповідно), що подібно до вітчизняної практики.

Деякі країни встановлюють певний рівень міцності пивного напою, що не оподатковується. В Австралії та у Новій Зеландії звільнене від оподаткування пиво міцністю до 1,15 % алк., в Ісландії – до 2,25 % алк., в Данії – до 2,8 % алк., в Іспанії, Ірландії – до 1,2 % алк., у Великобританії – до 1,3 % алк.

В окремих країнах поряд з загальною системою оподаткування пива діють пільгові умови для дрібних пивоварень (Бельгія, Австрія, Данія, Швейцарія, Великобританія) [45]. Зазначимо, що спостерігається зростаюча динаміка щодо застосування пільгового режиму оподаткування до даної категорії виробників.

Однак у розрізі країн суттєво відрізняються граничні межі обсягу виробництва, що ідентифікують дрібного виробника. Наприклад, у Німеччині дана межа становить 40 тис. гкл пива, в Австрії – 50 тис. гкл пива, для Великобританії – 60 тис. гкл, у Фінляндії – 100 тис. гкл, у Бельгії, Чехії, Данії, Греції, Румунії та Словаччині – 200 тис. гкл. У більшості випадків для них діє прогресивна шкала залежно від річних обсягів виробництва (Бельгії, Чехії, Німеччина, Австрія, Фінляндія). А в Ірландії для малих пивоварень з річним обсягом виробництва менше 20 тис. гкл акцизні ставки автоматично знижуються на 50 %. У Швейцарії застосовується 40 % зниження акцизних ставок для пивоварень з річним обсягом виробництва, що не перевищує 15 тис. гкл. Подібна практика застосовується у Португалії, але з річним обсягом виробництва заводу менше 200 тис. гкл пива.

Таким чином, враховуючи високу фіскальну ефективність, акцизне оподаткування властиве податковим системам більшості країн світу. Крім того, це потужний механізм регулювання структури споживчих витрат населення, один із засобів захисту внутрішнього ринку в контексті проведення політики протекціонізму для підтримки вітчизняного товаровиробника, а також завдяки високій еластичності

підакцизних товарів акцизний податок є важливим індикатором стану економічної кон'юнктури.

Серед податків на споживання акцизний податок забезпечує в середньому близько 8 % сукупних податкових надходжень до бюджетів країн ОЕСР. Варто відмітити, що з 1965 року простежуються суттєві коливання обсягів його надходжень. Також значні коливання спостерігаються в динаміці споживання алкогольних напоїв. Так, у кризовий період споживання досягло свого пікового значення, а в 2010 р. рівень споживання алкогольних напоїв почав знижуватися. Проте, аналізуючи рівень споживання в розрізі країн, можна зробити висновок, що для більшості проаналізованих країн споживання алкогольних напоїв з розрахунку на 1 людину переважає 10 л. абс. алк.

На сучасному етапі система акцизного оподаткування пива, алкогольних напоїв у цілому, у світових реаліях є динамічною й постійно трансформується відповідно до соціально-економічних процесів. У вітчизняній практиці застосовують досить низькі акцизні ставки, що формує додатковий податковий резерв у мобілізації доходів бюджету. Але потрібно досить обережно підходити до їх підвищення. З цієї позиції наслідки підвищення акцизних ставок наразі активно досліджують в Європі.

У цілому, аналіз практики оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв у країнах з розвиненими та транзитивними економіками засвідчив наявність різних підходів до формування національної акцизної політики в даній сфері. Такі особливості є наслідком наявності національних традицій споживання алкогольних напоїв, обраного курсу на зміну структури ринку підакцизних товарів, застосовуваних податкових інструментів у стимулюванні або пригніченні виробництва тих чи інших видів алкогольних напоїв.

У свою чергу, основними світовими тенденціями у сфері оподаткування алкогольних напоїв є:

- акцизна політика у сфері податкового регулювання алкогольного ринку формується з урахуванням національних традицій, на основі пошуку балансу інтересів виробників та споживачів, необхідності обмеження соціальних наслідків зловживання алкоголем;

- у реалізації заходів, направлених на зниження рівня споживання алкогольних напоїв, акцизний податок характеризується високою ефективністю;

- поступове збільшення загального рівня оподаткування алкогольних напоїв;
- використання електронних систем контролю за рухом алкогольних напоїв від виробника до споживача;
- використання повного або часткового звільнення від сплати акцизного податку вин натуральних виноградних;
- застосування диференційованого підходу для оподаткування алкогольних напоїв залежно від їх міцності, а також інших якісних і кількісних характеристик та ін.

Таким чином, кожній країні властиві свої національні особливості проведення акцизної політики. Відмінною рисою регулювання алкогольної галузі є реалізація збалансованої концепції розвитку та регулювання алкогольного ринку за участі федерального центру, регіонів та бізнес-структур, що затверджена на законодавчому рівні. Ринок алкогольних напоїв стає все більш організованим та консолідованим, з посиленням таких тенденцій останніми десятиріччями. Сама сфера акцизного оподаткування алкогольних напоїв залишається складним багатовекторним середовищем, що постійно змінюється, а вдосконалення підходів до управління даною сферою є одним з основних елементів підвищення ефективності реалізації загальнодержавної акцизної політики.

### **2.3. Тенденції в оподаткуванні тютюнових виробів у країнах ЄС**

Специфічні акцизи залишаються одними з основних податків, що функціонують у податкових системах країн з розвиненими та трансформаційними економіками. Такі акцизи відіграють як одну з провідних бюджетоутворюючих ролей, так і виконують важливу регулятивну функцію. Крім того, сьогодні специфічні акцизи мають суттєвий, але не вирішальний, вплив на формування податкових надходжень. Наявні тенденції використання акцизів у національних податкових системах свідчать про поступове зниження рівня виконання специфічними акцизами фіскальної функції та надання переваги урядами країн виконанню даними податками функції регулювання виробництва та споживання товарів підакцизної групи [56, с 12]. Крім того, специфічні акцизи є одними з найбільш ризикових податків з позиції їх впливу на формування податкових надходжень, що викликано



як специфікою використання спеціальних інструментів державного регулювання ринку підакцизних товарів, так і постійними змінами законодавчого поля, що регулює формування та реалізацію акцизної політики. Саме специфічні акцизи все більше розглядаються як один з найбільш ефективних інструментів регулювання рівня виробництва і споживання окремих видів підакцизних товарів. Крім того, специфічний акциз є значимим з точки зору соціально-економічного регулювання. Він задовольняє специфічні потреби суспільства щодо нейтралізації негативних зовнішніх ефектів від споживання шкідливих у соціальному, моральному й екологічному смислі товарів. У зв'язку з цим використання акцизних доходів в ідеальному варіанті повинно було б носити суворо цільовий характер – на відшкодування фізичних та психологічних втрат, зумовлених споживанням підакцизних товарів.

Рівень використання акцизного податку впливає на обсяги виробництва і споживання окремих груп підакцизних товарів, структуру виробництва, а також опосередковано сприяє якісним змінам у структурі ринку підакцизних товарів [36, с. 259]. Крім того, його застосування дозволяє регулювати рівень прибутковості діяльності, що пов'язана з операціями, які підлягають оподаткуванню акцизним податком. Усе це повною мірою відноситься і до оподаткування тютюнових виробів.

Як засвідчують дані ВООЗ, лише 19 країн з 182 не використовують специфічні акцизи. Із загальної кількості країн 55 країн використовують лише специфічні ставки для оподаткування тютюнових виробів, 60 – лише адвалорні. Відповідно 48 країн застосовують змішану систему акцизного оподаткування тютюнових виробів. До числа таких країн, поряд з країнами ЄС, належить і Україна.

При застосуванні специфічних та адвалорних ставок акцизу кожною країною використовуються різні підходи до реалізації фіскального та регулюючого потенціалу акцизного оподаткування, що визначається в тому числі глибиною диференціації ставок податку. Найбільш поширеними варіантами є:

– для специфічної системи – встановлення ставок без прив'язки до виду тютюнових виробів (наприклад, з фільтром або без фільтру). Так, з 51 країни, що застосовують виключно специфічні ставки 30 країн, використовують єдину ставку податку, 21 – диференційовані ставки. Специфічна система оподаткування тютюнових виробів застосовується в переважній більшості країн ОЕСР (за виключенням країн

ЄС). Так, в Австралії ставка акцизного податку з тютюнових виробів становить 221,2 дол. США з тис. шт. сигарет, Японії та США – 114,6 та 129,0 дол. США відповідно. Застосування саме таких підходів в оподаткуванні тютюнових виробів стало результатом тривалих трансформацій у національних податкових системах. Так, у 2003 році в Австралії та Японії специфічна ставка акцизного податку становила 120,86 та 59,56 дол. США.

– для адвалорної системи – переважно застосовуються єдині ставки (41 країна). Виключно адвалорна система оподаткування тютюнових виробів застосовується в Мексиці та Чилі, де ставка податку становить 53,1 та 62,3 % від ціни реалізації тютюнових виробів;

– змішана система – з 47 країн 41 країна використовує єдині ставки. Диференційовані ставки для оподаткування тютюнових виробів, крім України, застосовують: Китай, Молдова, Мадагаскар, Росія і Пакистан.

Вибір системи акцизного оподаткування є однією з основних при визначенні цілей та інструментів реалізації акцизної політики щодо тютюнових виробів. Кожна з систем оподаткування тютюнових виробів має свої переваги та недоліки. Так, використання специфічних ставок акцизу більшою мірою збільшує рівень цін на тютюнову продукцію порівняно з адвалорною системою оподаткування. Однак адміністрування таких акцизів є більш простим в порівнянні з акцизами, що визначаються з використанням адвалорних ставок. Також їх застосування дозволяє державі з більшою ймовірністю прогнозувати надходження акцизного податку в рамках бюджетного процесу.

Крім того, використання специфічних ставок більшою мірою впливає на рівень споживання тютюнових виробів, адже їх застосування створює загальні стимули до зниження рівня куріння серед населення країни. Відповідно збільшення специфічних ставок меншою мірою провокує заміщення більш дорогих сигарет дешевшими, а застосування єдиної специфічної ставки не дозволяє виникати значним ціновим розривам між різними видами тютюнових виробів.

Аналіз практики застосування акцизів з тютюнових виробів дозволяє сформулювати залежність застосовуваної системи акцизного оподаткування від рівня доходів населення та регіону. Так, країни з низьким рівнем доходу, як правило, надають перевагу адвалорному оподаткуванню. Навпаки, країни з високим рівнем доходу надають перевагу

специфічним ставкам акцизного податку. У свою чергу, для країн із середнім рівнем доходу така залежність не є очевидною: з 85 країн – 30 країн застосовують виключно адвалорні ставки, 34 – лише специфічні, а 21 країна застосовує змішану систему оподаткування [1, с. 150].

Зазначимо, що поряд з різними системами оподаткування тютюнових виробів також існують відмінності у застосуванні однієї із таких систем. Вибір між ними здійснюється відповідно до стану національного ринку такої продукції. Зокрема, у деяких країнах місцевими виробниками задовольняється попит лише на дешеві тютюнові вироби. Крім того, одним із чинників обмеженого використання специфічних ставок є інфляційні процеси. Саме антиінфляційні настрої останніх десятиліть призводять до того, що перевага в розвинених країнах віддається змішаній системі оподаткування тютюнових виробів. Для нівелювання впливу інфляційних процесів на специфічну складову акцизного податку в багатьох країнах ЄС застосовується механізм індексації ставок податку, що встановлені в твердих сумах (відповідний механізм застосовується і в Україні).

Застосування специфічних ставок акцизного податку є більш привабливим також і для виробників тютюнових виробів, адже в довгостроковій перспективі використання таких ставок дозволяє збільшувати концентрацію ринку та галузевий прибуток. Як показують розрахунки, прибуток виробників тютюнових виробів є вищим при використанні специфічних ставок акцизу. Умовою дотримання такої тенденції є зростання цін на більший показник, ніж збільшення самих специфічних ставок акцизного податку.

При виборі системи акцизного оподаткування тютюнових виробів слід враховувати ефект мультиплікатора, який показує, на скільки буде збільшуватися роздрібна ціна тютюнових виробів при збільшенні витрат на їх виробництво на 1 грошову одиницю. Показник мультиплікатора акцизного оподаткування розраховується у декілька етапів:

$$T = \frac{(t_s + t_a p)}{p}, \quad (2.1)$$

де  $T$  – загальне акцизне навантаження;

$t_s$  – специфічна акцизна складова;

$t_a$  – ставка адвалорного акцизного податку;

$p$  – роздрібна ціна тютюнових виробів;

$$S = \frac{t_s}{(t_s + t_a p)}, \quad (2.2)$$

де  $S$  – частка специфічного податку в загальному акцизному навантаженні;

$$E = \frac{(t_s + t_a p)}{p}, \quad (2.3)$$

де  $E$  – частка акцизу в роздрібній ціні;

$$M = \frac{1}{(1 - t_a)} = \frac{1}{[1 - T(1 - S)]}, \quad (2.4)$$

де  $M$  – мультиплікатор акцизного оподаткування [28, с. 296].

Для держави визначальним фактором при виборі системи акцизного оподаткування тютюнових виробів залишається рівень надходжень до бюджету акцизного податку. У даному контексті використання специфічних ставок є більш обґрунтованим, адже в такому разі податкові надходження не будуть залежати від цінових коливань. У дослідженні [1] здійснено розрахунки, які показують залежність надходжень акцизного податку при різних показниках цінової еластичності, частки податку в роздрібній ціні тютюнових виробів. Вказані розрахунки зроблені для різних груп країн, які об'єднані залежно від рівня доходів на душу населення. Відповідно до таких розрахунків у країнах з низьким рівнем доходу та доходом нижче середнього (до складу таких країн належить і Україна) можливо забезпечити зростання акцизних надходжень навіть у разі збільшення показників еластичності попиту. Еластичність попиту, як правило, є від'ємним показником і показує, на скільки зменшиться попит на тютюнові вироби у разі збільшення ціни на 1 % (рис. 2.11).

Найбільш цікавим у світлі підписання Угоди про асоціацію з ЄС є досвід оподаткування акцизом тютюнових виробів саме в даній групі країн. Загальні надходження акцизного податку у 2012 році у країнах ЄС становили 355,1 млрд євро, з яких 18,5 % – надходження податку в Німеччині, 18,9 % – у Великобританії, 12,7 % – у Франції та 10,5 % – в Італії (додаток В).

Як засвідчують дані про структуру податкових надходжень у країнах ЄС, акцизи на алкогольні напої та тютюнові вироби в середньому становлять близько третини загальних надходжень від специфічного акцизного оподаткування (рис. 2.12), хоча стягнення таких акцизів у кожній країні має свої особливості.

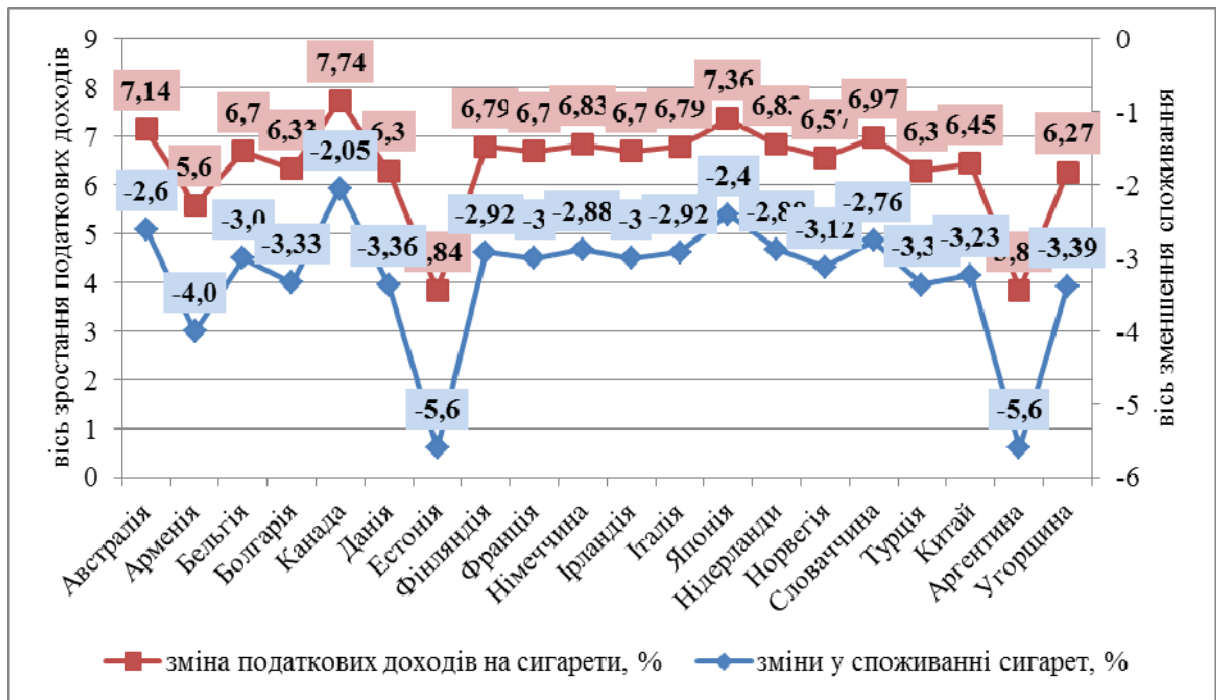


Рис. 2.11. Залежність рівня споживання тютюнових виробів та податкових надходжень від зростання ставок акцизного податку (з розрахунку 10 % зростання) [121]

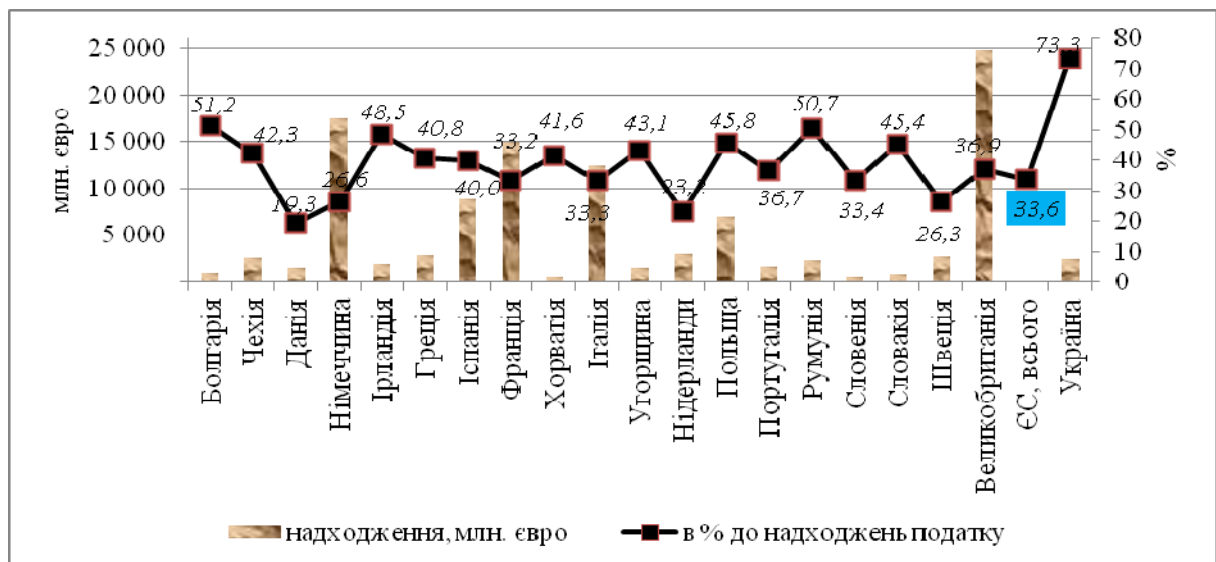


Рис. 2.12. Частка надходжень акцизного податку з алкогольних напоїв та тютюнових виробів в загальних надходженнях податку в країнах ЄС та Україні

Джерело: розраховано з використанням даних Єврокомісії та Державної казначейської служби України.

Приведені дані засвідчують, що найбільша частка надходжень акцизного податку з алкогольних напоїв та тютюнових виробів в загаль-

них надходженнях податку фіксується в постсоціалістичних країнах, хоча їх рівень у номінальному виразі є значно нижчим за аналогічні показники у країнах „старої Європи”. Так, надходження податку від оподаткування алкогольних напоїв та тютюнових виробів у постсоціалістичних країнах у 2012 році становили 12,2 % від загальних надходжень країн-членів ЄС, а понад 41,7 % надходжень були сформовані за рахунок надходжень трьох країн – Німеччини, Франції та Італії. У середньому рівень оподаткування споживання в даних країнах суттєво перевищує загальноєвропейський.

Чинне податкове законодавство ЄС в частині акцизного оподаткування тютюнових виробів має велику кількість варіантів як щодо показника сумарного рівня акцизного оподаткування та структури акцизу, так і рівня роздрібних цін на тютюнові вироби. Загальна трансформація підходів до оподаткування тютюнових виробів у країнах ЄС відбувається у межах та з урахуванням здійснюваних заходів гармонізації національних законодавств і коригування законодавства країн-членів ЄС до положень спеціальних директив. Однак слід зазначити, що податкове регулювання належить до компетенції кожного окремого члена ЄС, а загальні вимоги встановлені лише щодо мінімального рівня ПДВ та мінімальної акцизної складової в ціні реалізації тютюнових виробів.

Основними причинами здійснення заходів гармонізації податкового законодавства у країнах ЄС стали:

- необхідність формування внутрішнього ринку ЄС;
- усунення значних відмінностей та перекосів в оподаткуванні підакцизних товарів;
- необхідність формування достатніх податкових надходжень країнами-членами ЄС;
- реалізації загальної стратегії зниження рівня споживання товарів, шкідливих для здоров'я людини.

Перша Директива ЄС щодо тютюнових виробів була прийнята ще в 1972 році. Даною директивою було запроваджено використання змішаної структури специфічного та адвалорного оподаткування специфічним акцизом тютюнових виробів. Основною метою її прийняття було визначено необхідність запровадження рівних конкурентних умов серед виробників країн-членів ЄС, а також створення вільного руху товарів у межах ЄС. Також особливістю даної директиви стало

впровадження в податкову практику нового поняття – мінімального акцизного податку. Визначення даного показника передбачено шляхом використання двох методів: як відсоток від акцизу на сигарети найпопулярнішої цінової та групи або у вигляді фіксованої суми. Якщо характеризувати за країнами, то метод встановлення мінімального акцизного податку (далі – МАП) у вигляді відсотка використовують країни „старої Європи”, а у вигляді фіксованої суми – у країнах Східної Європи. Застосування показника МАП дозволяє урядам країн реалізувати заходи проактивного адміністрування акцизного податку, що направлені на недопущення втрат бюджету від недонадходження податку через використання суб'єктами господарювання схем мінімізації податкових зобов'язань. У тому числі і через маніпулювання цінами на окремі види тютюнових виробів.

При гармонізації національних законодавств у частині оподаткування тютюнових виробів акцент був зроблений на встановленні єдиних мінімальних ставок при неухильному дотриманні принципу податкової недискримінації як однієї з умов розвитку внутрішнього ринку ЄС, тобто уряди країн мають право на самостійне визначення ставок акцизного податку, але не нижче мінімальних гармонізованих ставок. Внаслідок проведеної гармонізації ставок акцизного податку у країнах ЄС було досягнуто консенсус, що з 1 січня 2014 року частка специфічного акцизу не може бути нижчою за 5 % та не вищою за 55 % сукупного податкового навантаження на тютюнові вироби найбільш популярної цінової категорії (далі – НЦК) [6, с. 101]. При формуванні системи акцизного оподаткування тютюнових виробів країни ЄС враховують загальнонаціональні інтереси обмеження споживання товарів, шкідливих для здоров'я людини.

Директивами про зближення ставок акцизного податку передбачено, що розмір ставок підлягав перегляду до 2002 року кожні три роки, а в подальшому – кожні чотири. Основою для прийняття рішення з даного питання виступали відповідні доповіді Єврокомісії щодо оцінки адекватності застосовуваної системи акцизного оподаткування тютюнових виробів і оцінки впливу застосовуваної вимоги щодо розміру МАП. Так, перша доповідь була представлена ще в 1995 році. У подальшому найбільші зміни були внесені в 2002 році шляхом прийняття поправок до механізму формування структури та ставок акцизного податку з тютюнових виробів. Відповідно на сьогодні основним нормативним актом щодо оподаткування тютюнових виробів є Дире-

## Розділ 2. Сучасний стан акцизного оподаткування у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками

ктива 2011/64/ЄЕС від 21.06.2011 року про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів [110]. Даною Директивою встановлено загальні принципи оподаткування тютюнових виробів; класифіковано види тютюнових виробів; визначено мінімальні вимоги до рівня акцизного оподаткування тютюнових виробів та ін.

Додатково для регулювання окремих технічних аспектів регулювання виробництва та обігу тютюнових виробів Радою ЄС у 2014 році було прийнято Директиву 2014/40/ЄЕС про зближення законів, підзаконних та адміністративних положень країн-членів стосовно виробництва, представлення та продажу тютюну й пов'язаної з ним продукції та про скасування Директиви 2011/37/ЄЕС [186]. Основною метою прийняття даної Директиви визначено як зближення законів, підзаконних та адміністративних положень країн-членів стосовно: складу тютюнової продукції; порядку маркування і пакування тютюнової продукції, у тому числі попередження про загрози для здоров'я людини; транскордонних дистанційних продажів тютюнової продукції; розміщення на ринку і маркування продукції-замінників тютюнових виробів (електронні сигарети, трав'яна продукція та ін.) з метою сприяння належному функціонуванню внутрішнього ринку; дотримання зобов'язань ЄС за рамковою Конвенцією ВООЗ з контролю над тютюном [116, с. 31].

Відповідно до рівня оподаткування тютюнових виробів країни ЄС розподіляються на декілька груп залежно від величини акцизної складової в ціні реалізації тютюнових виробів (у 1 000 шт.):

- з високим рівнем оподаткування (понад 150 євро) – Великобританія, Ірландія, Франція, Швеція, Данія, Німеччина;
- середнім (90–150 євро) – Бельгія, Іспанія, Італія, Австрія, Португалія, Люксембург, Греція, Угорщина, Словаччина, Польща;
- низьким (менше 90 євро) – Чехія, Естонія, Латвія, Румунія, Болгарія та Литва.

У законодавстві ЄС, порівняно з Україною, можна виділити такі відмінності в оподаткуванні тютюнових виробів:

- у країнах ЄС мінімальна частка акцизів у роздрібній ціні визначена в 60 % або 90 євро за 1 000 сигарет (за виключенням країн, де акциз перевищує 105 євро), в Україні до акцизу є лише мінімальні вимоги до сумарного акцизу (з 2008 року мінімальні вимоги встановлюються у грн з 1 000 шт. сигарет, на сьогодні – 133,35 гривень за



1 000 штук сигарет без фільтра та 304,11 гривень за 1 000 штук сигарет з фільтром);

– загальна частка акцизів (універсального та специфічного) у роздрібній ціні тютюнових виробів в Україні значно менша за відповідний показник по країнах ЄС;

– лише наприкінці 2008 року у вітчизняну практику акцизного оподаткування було введено норму щодо індексації специфічної складової акцизу виходячи з річних показників інфляції;

– в Україні відсутній механізм встановлення мінімальних роздрібних цін на тютюнові вироби, як це передбачено в законодавствах країн ЄС;

– у більшості країн ЄС регулювання засад оподаткування специфічним акцизом здійснюється урядами відповідних країн. В Україні система оподаткування регулюється виключно законами, прийняття яких є прерогативою Верховної Ради України [121];

– відсутні (та відповідно не використовуються) поняття мінімальної обов'язкової ціни та сигарет найпопулярнішої цінової групи та ін.

Кожна з країн ЄС формує і власні підходи до використання змішаної системи оподаткування акцизом тютюнових виробів. Так, Чехія в 2001 році ввела в національну податкову систему змішану систему на противагу повністю специфічній, що діяла до даної реформи. Відповідно до застосовуваної змішаної системи специфічна акцизна складова в ціні реалізації сигарет НЦК становить 55,4 %, відповідно адвалорна – 44,6 %.

Швеція також традиційно застосовує систему специфічного акцизу, а введення на початку XXI століття адвалорної складової призвело до виникнення схем мінімізації податкових зобов'язань та відповідної появи на ринку дешевих сигарет. Наслідком цього стало повернення до специфічного оподаткування тютюнових виробів із застосуванням 1 % адвалорного податку та запровадження МАП в 90 % від акцизного податку на тютюнові вироби НЦК. Реалізація таких заходів призвела до ситуації, коли специфічна акцизна складова в ціні реалізації сигарет НЦК становить 73,1 %, відповідно адвалорна – 26,9 %.

Словаччиною змішана система була введена у практику податкового адміністрування в 2004 році. На сьогодні, поряд із застосуванням специфічної ставки податку в розмірі 59,5 євро за 1000 шт. сигарет, використовується і адвалор в розмірі 23 % від роздрібної ціни з урахуванням акцизного податку та ПДВ. Навпаки, в Португалії тра-

## Розділ 2. Сучасний стан акцизного оподаткування у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками

---

диційно більша перевага надавалася адвалорному оподаткуванню тютюнових виробів, однак протягом 1998–2003 років вдалося суттєво збільшити специфічну складову загального сумарного акцизного податку.

Переважання специфічної або адвалорної складової в показнику акцизного навантаження залежить від стратегії, що реалізується окремою країною у сфері оподаткування тютюнових виробів. Так, переважання специфічної складової дозволяє поряд з виконанням суто фіскальної функції суттєво впливати на рівень споживання тютюнових виробів. Одночасно надання переваги південними країнами ЄС адвалорному оподаткуванню викликане намаганнями захистити виробництва дешевої місцевої тютюнової сировини.

Традиційно найбільш специфічна система акцизного оподаткування застосовується в Швеції, у Данії специфічна складова в 2014 році становила 73,5 %, Ірландії – 65,9 %, Великобританії 61,3 %. Одночасно в Бельгії адвалорні податки в сумі акцизів складають 67,9 %, Іспанії – 68,0 %, Італії – 70,4 % (табл. 2.7).

Однак слід враховувати, що одним з кінцевих результатів гармонізації оподаткування тютюнових виробів є встановлення однакового співвідношення між окремими складовими загальної системи акцизного оподаткування, а саме специфічна складова в ціні реалізації тютюнових виробів повинна бути пропорційна аналогічному адвалорному показнику (адвалорний акциз + ПДВ). Тобто Єврокомісією визнається абсолютна ідентичність за своїм впливом адвалорного акцизу та ПДВ. Як засвідчують дані, наведені в таблиці 2.7, найбільш близькими до пропорційного застосування двох видів специфічного акцизного оподаткування в 2014 році є Естонія, Польща та Угорщина.

Аналіз наявних досліджень щодо побудови оптимальної системи акцизного оподаткування тютюнових виробів вказує на доцільність надання Україною переваги саме специфічній системі сплати акцизного податку. Така система, поряд із забезпеченням більш ефективною реалізацією фіскального потенціалу акцизного податку, дозволяє суттєво впливати на рівень споживання тютюнових виробів. Єдиним аргументом на користь систем акцизного оподаткування тютюнових виробів, заснованих на адвалорному оподаткуванні, є реалізація про-

## Трансформація акцизної політики України

текціоністських заходів, які пов'язані із захистом національних виробників тютюнових виробів найнижчої цінової категорії.

Таблиця 2.7

### Показники формування акцизної складової в ціні тютюнових виробів у країнах ЄС

Країна	Специфічний акциз, євро/тис. шт.	Адвалорний акциз, %	ПДВ, %	Всього адвалорні податки, %	Розрахунковий показник суми акцизів, євро/1 000 шт.
<i>специфічна система</i>					
Швеція	163,33	1,00	20,00	21,00	166,2
Данія	158,55	1,00	20,00	21,00	162,88
Ірландія	241,83	8,72	18,70	27,42	281,5
Великобританія	220,61	16,50	16,67	33,17	289,9
Португалія	87,33	17,00	18,70	35,70	120,46
Румунія	60,40	19,00	19,35	38,35	81,78
Греція	82,50	20,00	18,70	38,70	117,53
Словаччина	59,50	23,00	16,67	39,67	94,03
Болгарія	51,64	23,00	16,67	39,67	78,98
Німеччина	96,30	21,74	15,97	37,71	152,00
Латвія	51,80	25,00	17,36	42,36	84,27
Литва	45,47	25,00	17,36	42,36	76,31
Чехія	46,40	27,00	17,36	44,36	85,22
<i>адвалорна система</i>					
Естонія	46,50	34,00	16,67	50,67	94,44
Польща	48,87	31,41	18,70	50,11	92,86
Угорщина	42,22	31,00	21,26	52,26	95,11
Австрія	40,00	41,00	16,67	57,67	125,61
Люксембург	17,75	48,14	15,00	61,18	118,12
Франція	48,75	49,70	16,67	66,37	210,27
Бельгія	23,59	50,41	17,36	67,67	146,64
Іспанія	24,10	51,00	16,96	67,96	133,75
Італія	13,09	52,41	18,03	70,44	133,12

Джерело: розраховано з використанням даних *Excise duty tables (Part III – Manufactured Tobacco)*, shows the situation as at 01.07.2014, European Commission, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).

Невід'ємною складовою акцизної політики щодо тютюнових виробів у країнах ЄС є побудова ефективно діючої системи контролю за виробництвом та обігом таких підакцизних товарів, основною метою якої є недопущення здійснення незаконної торгівлі тютюновими виробами, у тому числі контрабандного походження.

Про актуальність даного напрямку свідчить частка контрабандної та контрафактної продукції в ЄС, яка в 2013 році досягла рівня в 11,1 %, при чому фізичний обсяг такої продукції протягом 2008–2013 років зріс на 8,3 %. Загальні щорічні втрати країн-членів ЄС від недоотриманих надходжень акцизного податку (за даними Європейського бюро із боротьби з шахрайством OLAF) досягають 10 млрд євро, при чому частка контрабандних тютюнових виробів українського походження в 2013 році була оцінена на рівні в 6,9 %.

Одним з елементів реалізації такої акцизної політики стало підписання країнами-членами ЄС Протоколу з ліквідації незаконної торгівлі тютюновими виробами як сторін Рамкової конвенції ВООЗ із боротьби з тютюном (дана конвенція в 2006 році була ратифікована і Україною [109]). Основними способами контролю за незаконною торгівлею тютюновими виробами визначено: контроль міжкордонного переміщення тютюнових виробів; здійснення моніторингу ланцюгу постачання всередині країни; контроль роздрібних продаж; моніторинг внутрішнього виробництва та імпорту; боротьба з корупцією та ін.

Ще одним напрямом удосконалення контролю за незаконною торгівлею тютюновими виробами є укладання міжнародних договорів. Зокрема, в угодах про асоціацію з ЄС приділяється значна увага питанням гармонізації національних законодавств країн-партнерів до вимог законодавства ЄС. У рамках таких угод також передбачається здійснення поступового наближення структури та ставок акцизного податку з тютюнових виробів до мінімального рівня, що використовується в ЄС.

Протягом тривалого часу, поряд з процесами гармонізації, у країнах ЄС реалізується стратегія, направлена на збільшення акцизної складової в ціні реалізації одиниці тютюнових виробів. Поряд з обмеженням рівня споживання таких товарів підвищення рівня акцизного оподаткування дозволяє досягати зростання рівня надходжень податку до бюджету при мінімальних витратах на його адміністрування. Крім того, зважаючи на низьку еластичність попиту, зниження рівня

споживання тютюнових виробів відбувається нижчими темпами порівняно зі зростанням надходжень акцизного податку.

У 2008–2012 році рівень споживання тютюнових виробів у країнах ЄС знизився з 696,7 млрд шт. до 546,1 млрд шт. сигарет. Однак незважаючи на таке зниження, загальна фіскальна ефективність акцизного оподаткування продовжує зростати. Таке зростання дозволяє говорити про наявність значного фіскального потенціалу оподаткування товарів підакцизної групи з погляду на затверджені у відповідних директивах заходи з підвищення ставок акцизного податку.

Досить специфічного виразу акцизна політика щодо тютюнових виробів набула в США, де кожен зі штатів застосовує власні підходи до оподаткування таких підакцизних товарів. Загальним є застосування специфічних ставок оподаткування, при чому їх рівень не може бути нижче федеральної ставки, тобто загальна ставка оподаткування має дві складові – федеральну і ставку штату. Крім того, поряд з акцизним податком застосовується податок з продажів, ставки якого коливаються в межах 4–7 %. Розрахунки показують, що середній рівень непрямого податкового навантаження на тютюнові вироби досягає рівня в 37 % або 1,47 дол. США. Складовою даного показника, поряд з вище зазначеними, є і виплати в межах виконання тютюновими компаніями Генеральної угоди про оподаткування тютюнових виробів (MTSA) [131, с. 7].

Таким чином, основними світовими тенденціями у сфері оподаткування тютюнових виробів є:

- наявність гармонізаційних процесів щодо умов, принципів та механізму акцизного оподаткування тютюнових виробів у країнах ЄС;
- висока ефективність використання акцизного податку в реалізації заходів, направлених на зниження рівня споживання тютюнових виробів;
- збільшення загального рівня акцизного оподаткування та акцизної складової в ціні реалізації тютюнових виробів;
- надання переваг одній зі складових змішаної системи акцизного оподаткування залежно від обраної стратегії державного регулювання ринку тютюнових виробів;
- використання електронних систем контролю за рухом тютюнових виробів від виробника до споживача та ін.

У цілому досвід використання акцизного податку при оподаткуванні тютюнових виробів у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками засвідчує ефективність використання даного виду

оподаткування як з позиції досягнення фіскальних цілей, так і як дієвого інструменту регулювання виробництва та споживання товарів, шкідливих для здоров'я людини. Основою ж умовою використання такого досвіду є формування та реалізація довгострокової акцизної політики, основними характеристиками якої є врахування інтересів усіх зацікавлених сторін, а також особливостей національних ринків тютюнових виробів та специфіки застосовуваного механізму адміністрування акцизного податку.

## **2.4. Європейська практика акцизного оподаткування нафтопродуктів**

Акцизні податки на нафтопродукти належать до групи екологічних та використовуються в багатьох країнах світу як джерело фінансового забезпечення видатків на транспортну інфраструктуру, а також для створення цінових сигналів щодо вартості негативних екстерналій, спричинених емісією забруднюючих речовин в атмосферне повітря внаслідок спалювання енергоресурсів, перевантаженістю доріг, нещасними випадками і шумом. Таке розуміння суспільного призначення цього виду податків стало наслідком наукових пошуків найбільш ефективних інструментів зниження рівня навантаження на навколишнє природне середовище (далі – НПС). В ході розвитку екологічного оподаткування було доведено, що застосування акцизних податків на нафтопродукти для скорочення викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря є більш ефективним ніж прямих податків на емісію через менший рівень витрат<sup>7</sup> на виконання податкового обов'язку.

---

<sup>7</sup> Витрати, пов'язані з розрахунком податкових зобов'язань, стягненням податків, і забезпеченням; та всі інші витрати, понесені будь-якою стороною, які дозволяють, сприяти і забезпечують стосунки між платниками податків та податковими органами [Sandford C., Godwin M., Hardwick P. / C. Sandford, M. Godwin, P. Hardwick // *Administrative and compliance costs of taxation*, Bath, U.K.: Fiscal Publications. – 1989.]. Зазначені витрати включають *ex ante* витрати (наприклад витрати на стягнення) and *ex post costs* витрати (наприклад, витрати на моніторинг). Витрати є спільними витратами як податкових органів (адміністративні витрати, витрати на обробку податкових декларацій та забезпечення дотримання вимог законодавства) так і платників податків (витрати дотримання, витрати на виконання податкових зобов'язань, на розрахунок і сплату податків)

На відміну від податків, що використовуються суто в інтересах фіску і ефективність застосування яких визначається зростанням надходжень з одночасним збільшенням бази оподаткування та джерел виплати податків [7, с. 137], екологічні податки спрямовані на зменшення бази оподаткування. Тому превалюючою функцією цього виду податків є регулююча, яка реалізується шляхом маніпулювання розміром податкового навантаження та диференціацією ставок. Бажаним наслідком дії екологічних податків є ефект заміщення, спрямований на покращання поведінки економічних агентів на ринку, зменшення енергоспоживання, використання менш енергоємних автомобілів та обіг на ринку більш якісних видів палива. Оподатковуючи навантаження на НПС, надаючи йому вартісної форми, екологічні податки сприяють його трансформації у витрати виробництва та споживання. Перманентний пошук шляхів скорочення витрат економічними агентами<sup>8</sup> призводить до добровільного зниження ними рівня навантаження на НПС. У цьому процесі проявляється спрямованість екологічного оподаткування на скорочення бази оподаткування. Екологічні податки діють через ціновий механізм, збільшуючи ціну нафтопродуктів обсяг споживання енергоресурсів скорочується, а в результаті цього скорочуються також і викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря.

Акцизні податки на нафтопродукти відповідно до класифікації екологічних податків за критерієм мети запровадження, розробленої Королівським інститутом податків і зборів [180], належать до групи фіскальнозначущих, спрямованих як на зміну екологічно шкідливої поведінки, так і для отримання суттєвих податкових надходжень. Тому ставка акцизного податку на нафтопродукти повинна встановлюватись не тільки залежно від суспільних витрат забруднення НПС, але й з врахуванням еластичності попиту оподатковуваних товарів [194]. Згідно з правилом Рамсея, оптимальна податкова ставка встановлюється обернено пропорційно ціновій еластичності попиту на товари, які є базою оподаткування, тобто чим більш нееластичний попит, тим

---

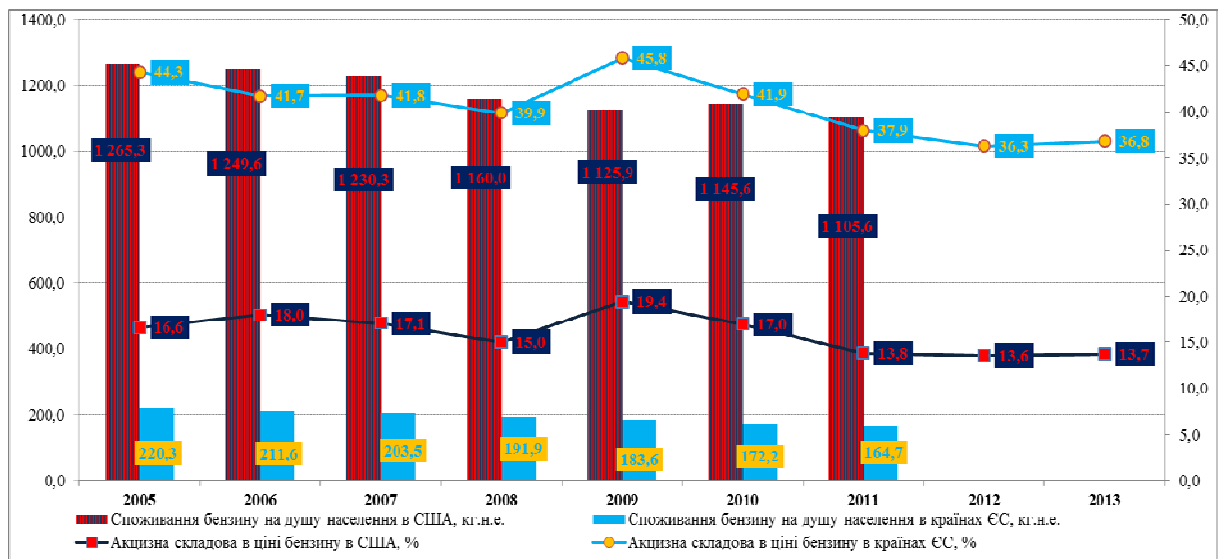
[Vollebergh H. R. J. Transaction costs and European carbon tax design / H. R. J. Vollebergh // In Environmental standards in the European Union in an interdisciplinary framework, ed. M. Faure, J. Vervaele, and A. Weale, Antwerp: MAKLU. – 1995. – P. 135–54.].

<sup>8</sup> Економічні агенти – суб'єкти економічних відносин, які беруть участь у виробництві, розподілі, обміні і споживанні економічних благ.

## Розділ 2. Сучасний стан акцизного оподаткування у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками

вище ставка податку, що дозволяє мінімізувати надлишковий податковий тягар. Ставка в цьому випадку буде складатися з компонентів Пігу і Рамсея, частка яких визначається необхідністю у реалізації акцизним податком фіскального потенціалу.

Відповідно до визначених вище теоретичних основ в європейських країнах сформована політика акцизного оподаткування нафтопродуктів. Вона характеризується високим рівнем акцизної складової в ціні таких підакцизних товарів. Акцизне навантаження<sup>9</sup> на споживання нафтопродуктів у країнах ЄС є одним з найбільших у світі і складає 54,1 % для бензину і 48,1 % для дизельного палива в ціні товарів (в Україні зазначені частки становлять відповідно 38,9 і 29,8 %).



**Рис. 2.13. Співставлення акцизної складової в ціні бензину та споживання на душу населення у країнах ЄС та США, в 2005–2013 рр.**

Джерело: складено на основі даних: *Energy Prices & Taxes, 4th Quarter 2013* [International Energy Agency]. – Paris. – 461 p. і Світового банку: <http://data.worldbank.org/indicator/IS.ROD.SGAS.PC>.

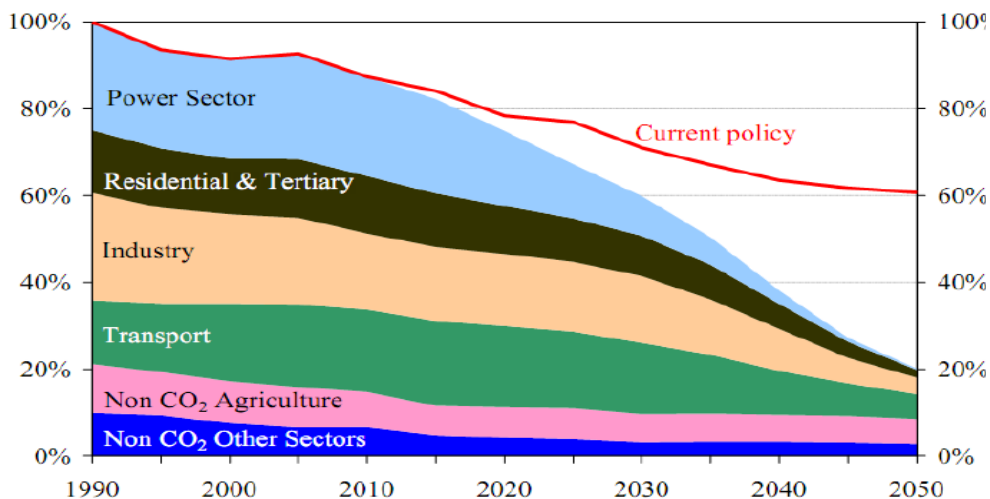
На рис. 2.13 представлені дані стосовно співставлення акцизної складової в ціні нафтопродуктів та їх споживання на душу населення у країнах ЄС та США. У середньому за період 2005–2013 рр. акцизна складова в ціні бензину становила в США – 16,0 %, а в країнах ЄС 40,7 %. Роздрібні ціни на бензин в США менші в 2,1 рази ніж у краї-

<sup>9</sup> Акцизний податок і ПДВ.



нах ЄС, на дизельне паливо – 1,7 раза<sup>10</sup>. Внаслідок реалізації акцизної політики з високим рівнем податкового навантаження споживання бензину на душу населення у країнах ЄС зменшилось на 40 % в 2011 р., порівняно з 1990 р., і нині є меншим ніж у США в 6,7 разів.

Рівень ставок акцизів на нафтопродукти залежить в основному від двох факторів: поставлених цілей щодо скорочення викидів парникових газів в атмосферне повітря і процесів подолання цінової конкуренції між країнами ЄС за споживачів палива. Слід зазначити, що в країнах ЄС поставлені досить амбітні цілі щодо скорочення викидів парникових газів (далі – ПГ) та інших забруднюючих речовин. Відповідно до пакета законів у сфері боротьби зі зміною клімату викиди ПГ необхідно скоротити на 20 % до 2020 р. порівняно з рівнем 1990 р. Крім того, у країнах ЄС неодноразово декларували необхідність досягнення завдань зменшення емісії ПГ на 30 % у випадку, якщо інші країни підтримають таку ініціативу. Для цього Європейською комісією розроблено і прийнято в 2011 р. „Дорожню карту переходу до конкурентоспроможної економіки з низьким рівнем викидів діоксиду вуглецю на період до 2050 р.” [192]. Відповідно до зазначеного документа емісія викидів ПГ від усіх секторів у цілому має бути скорочена на 80 %, а емісія транспортного сектору повинна скоротитися на 60 % (рис. 2.14).

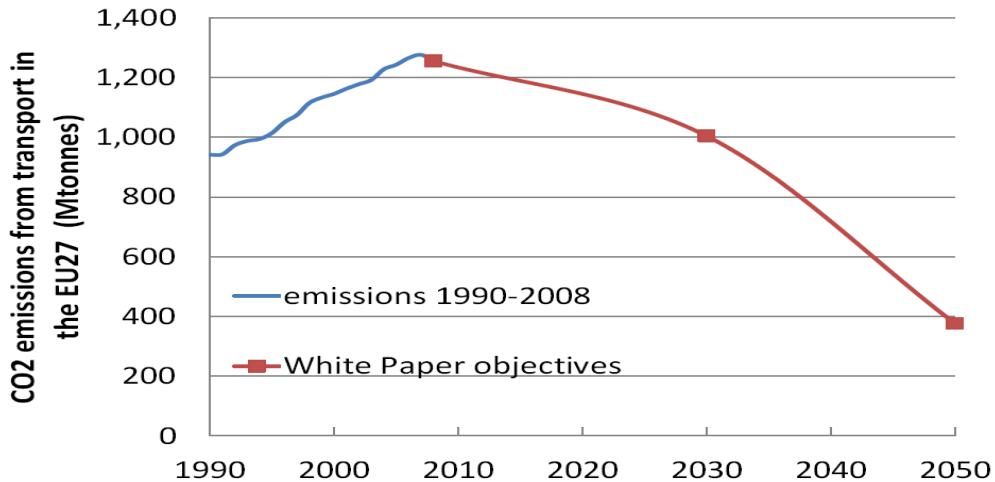


**Рис. 2.14. Розподіл скорочення викидів ПГ за секторами економіки на період до 2050 р. в країнах ЄС**

*Джерело: Roadmap for moving to a competitive low carbon economy in 2050, European Commission, January 2011.*

<sup>10</sup> Розраховано за даними сайтів: [www.eia.gov](http://www.eia.gov) та [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).

У Європейській стратегії щодо розвитку транспортного сектору – „Дорожня карта єдиної європейської транспортної зони – до конкурентоспроможної і ресурсоефективної транспортної системи” [184] підтверджено зазначені вище рівні скорочення. На рис. 2.15 наведена динаміка викидів CO<sub>2</sub> від транспортного сектору в 1990–2010 рр. та цілі щодо їх скорочення на період до 2050 р.



**Рис. 2.15.** Викиди діоксиду вуглецю у країнах ЄС-27 транспортного сектору протягом 1990–2008 рр. та завдання щодо їх скорочення на 2030 і 2050 рр. [203], млн т.

*Джерело: Transport&Environment [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.transportenvironment.org](http://www.transportenvironment.org)*

Аналізуючи дані, представлені на рис. 2.15, можна побачити, що викиди CO<sub>2</sub> від транспортного сектору в країнах ЄС зросли на 34 % протягом 1990–2008 рр. Інші сектори скоротили свої викиди на 14 % в середньому за той же період. Частка транспорту у викидах CO<sub>2</sub> в 1990 р. становила 21 %, а вже в 2008 р. вона зросла до 29 % [199]. Тобто транспортний сектор демонструє найгіршу динаміку з точки зору досягнення цілей, поставлених у рамках Кіотського протоколу, і створює серйозну загрозу для досягнення цілей, поставлених на майбутні періоди.

Позитивна динаміка емісії викидів парникових газів транспортного сектору пов'язана з тим, що автомобільний вид транспорту залишається найпопулярнішим, його частка у вантажних перевезеннях на великі відстані становить 33 %, у перевезеннях пасажирів – 72 % усіх пасажиро-кілометрів. Внаслідок широкого використання автомобільного виду транспорту зростає рівень споживання нафтопродуктів.

Окрім екологічних цілей, рівень акцизного оподаткування зумовлений, як сказано вище, процесами подолання цінової конкуренції між країнами ЄС за споживачів палива. Суть проблеми полягає в тому, що відкритість кордонів зумовила розширення можливостей щодо розвитку торгівлі на єдиному європейському ринку. Це, у свою чергу, спричинило швидку інтернаціоналізацію автомобільного вантажного транспорту і збільшення кількості функціонуючих на міжнародному рівні вантажних автомобілів.

Внаслідок високої та приблизно однакової якості палива на європейському ринку на споживчий вибір палива впливає практично тільки ціна палива, яка, на відміну від України, значним чином залежить від акцизної компоненти. Тому існування різних ставок акцизних податків у сусідніх країнах зумовило виникнення на європейському просторі „паливного туризму”<sup>11</sup>. Стратегії оптимізації використання палива є частиною основної діяльності автоперевізників, причому при плануванні маршрутів ціна на нафтопродукти має вирішальне значення, а до маршруту включаються заправні станції у країнах з найменшою ціною палива.

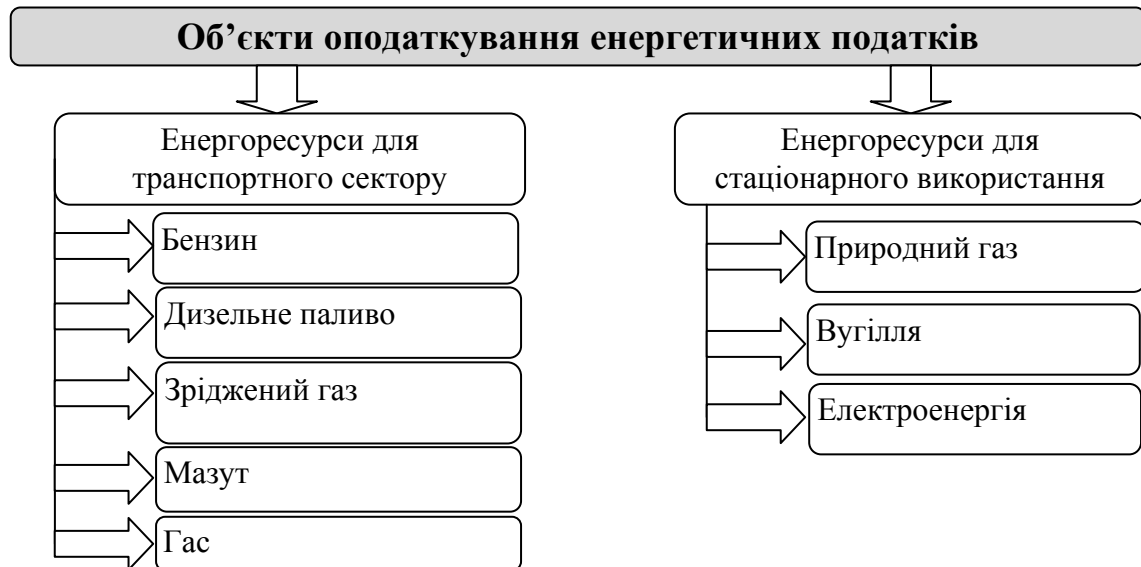
Проблема втрат податкових надходжень внаслідок неомогенності податкових ставок зумовила процеси гармонізації акцизного законодавства. Обговорення з питання запровадження мінімального рівня ставок податків, обов’язкових до встановлення у всіх країнах, були розпочаті у країнах ЄС в 1980-х рр. Перший проект так званої „Енергетичної Директиви” [190] набрав чинності в 1993 р. У 1997 р. Єврокомісією було розроблено новий проект, який був прийнятий у 2003 р. і набув чинності в 2004 р. до розширення ЄС з 15 до 25 держав-членів. Відповідно до вказаної директиви у країнах ЄС встановлюються загальні механізми оподаткування енергоресурсів та електроенергії (рис. 2.16) та система мінімальних специфічних ставок для енергоресурсів, які використовуються як моторне паливо: етилований бензин, неетилований бензин, дизельне паливо, скраплений газ, природний газ; енергоресурси для опалення: дизельне паливо, мазут, гас, скраплений газ, природний газ, вугілля і кокс та електроенергія.

Найбільше на ціну нафтопродуктів вплинуло запровадження мінімального рівня ставок у таких країнах, як Іспанія, Люксембург, Польща, Румунія, Болгарія, Словенія, Литва. Але запровадження міні-

---

<sup>11</sup> Купівля світлих нафтопродуктів у країнах з найнижчим рівнем цін.

мального рівня ставок не вчинило істотного впливу на паливний туризм, явище подолати не вдалося, але вдалось запобігти найгіршим його формам.



**Рис. 2.16. Об'єкти оподаткування енергетичними акцизами у країнах ЄС–27**

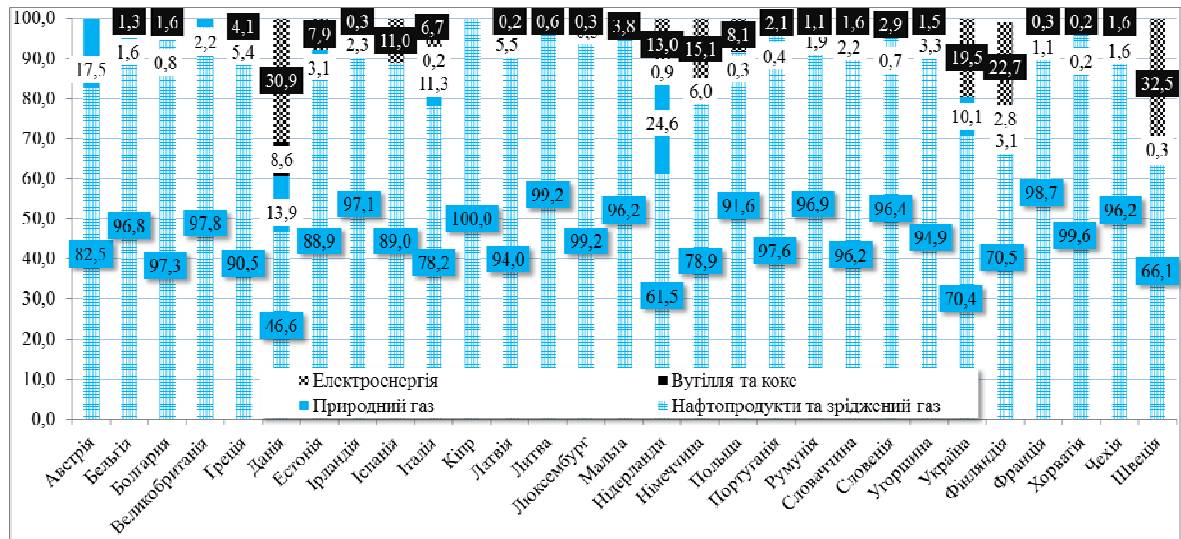
Джерело: побудовано на основі: *Restructuring the Community Framework for the Taxation of Energy Products and Electricity : Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu)*.

Сукупні надходження акцизів на енергоресурси є суттєвими і становлять в середньому 3,6 % доходів бюджету на відміну від 2,3 % в Україні. У структурі надходжень акцизів на енергоресурси нафтопродукти займають найбільшу частку як у всіх країнах ЄС, так і в Україні (рис. 2.17). У Греції, Польщі, Латвії, Угорщині, Словаччині, Чехії, Словенії, Бельгії, Румунії, Ірландії, Болгарії, Португалії, Великобританії, Франції, Люксембурзі, Литві, Хорватії та на Мальті і Кіпрі їх частка становить більше 90 %. Найменша їх частка в Данії (46,6 %), Нідерландах (61,5 %), Швеції (66,1 %) та Фінляндії (70,5 %). В Україні частка податків на нафтопродукти в сукупних надходженнях від енергетичних податків складає 70,4 %.

Найбільші ставки акцизу на дизельне паливо та бензин встановлено в країнах з більш обмеженими з географічної точки зору можливостями оптимізації сплати податків. Так, найбільшою є частка акцизних податків і ПДВ у ціні бензину у Великобританії (58,9 %); Італії (59,1 %); Німеччині (59,4 %); Нідерландах (60,2 %); Греції (61,7 %);

## Трансформація акцизної політики України

Фінляндії (61,9 %); Швеції (63,8 %). У ціні дизельного палива у Нідерландах (50,6 %); Франції (50,6 %); Ірландії (52,1 %); Німеччині (52,2 %); Фінляндії (54,1 %); Італії (55,5 %); Великобританії (57,4 %); Швеції (61,2 %).



**Рис. 2.17. Структура надходжень від акцизів на енергоресурси у країнах ЄС та Україні<sup>12</sup> у 2013 р.**

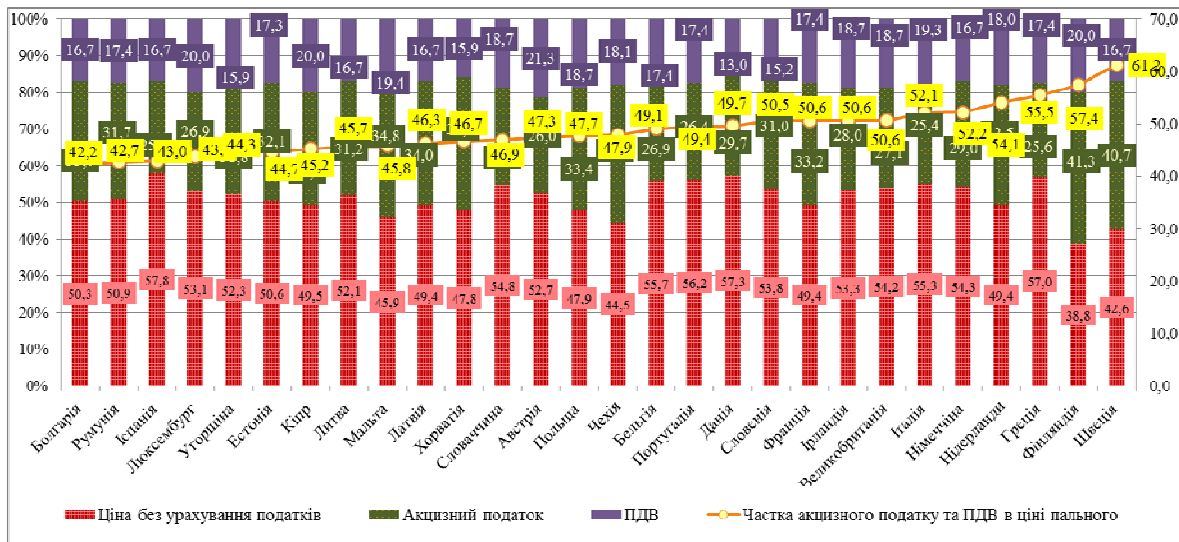
Джерело: розраховано за даними *Excise duty tables. Part II (Tax receipts – Energy products and Electricity)*, shows the situation as at 01.07.2014, European Commission, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu) та Державної казначейської служби України.

Слід зазначити, що ефективність реалізації регулюючого потенціалу акцизного оподаткування значним чином залежить від цінової еластичності попиту на нафтопродукти. Аналізуючи наукові дослідження залежності попиту на світлі нафтопродукти від їх ціни [148; 156; 164; 179], можна побачити значні відмінності між еластичністю цін у довгостроковій та короткостроковій перспективі. Така різниця пояснюється тим, що під впливом високих цін на світлі нафтопродукти в довгостроковій перспективі споживачі можуть змінювати свою

<sup>12</sup> Для України структуру надходжень розраховано наступним чином. Акцизні податки на нафтопродукти зазначені разом з екологічним податком в частині викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря пересувними джерелами забруднення; за аналог акцизу на природний газ, який існує в країнах ЄС, взято застосований в Україні збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ; як акциз на електроенергію – збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, а також екологічний податок, який сплачується атомними електростанціями з обсягу виробленої електроенергії

## Розділ 2. Сучасний стан акцизного оподаткування у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками

поведінку, купуючи менш енергоємні автомобілі, а також змінюючи місце проживання.



**Рис. 2.18. Структура ціни дизельного палива в країнах ЄС-28, %**

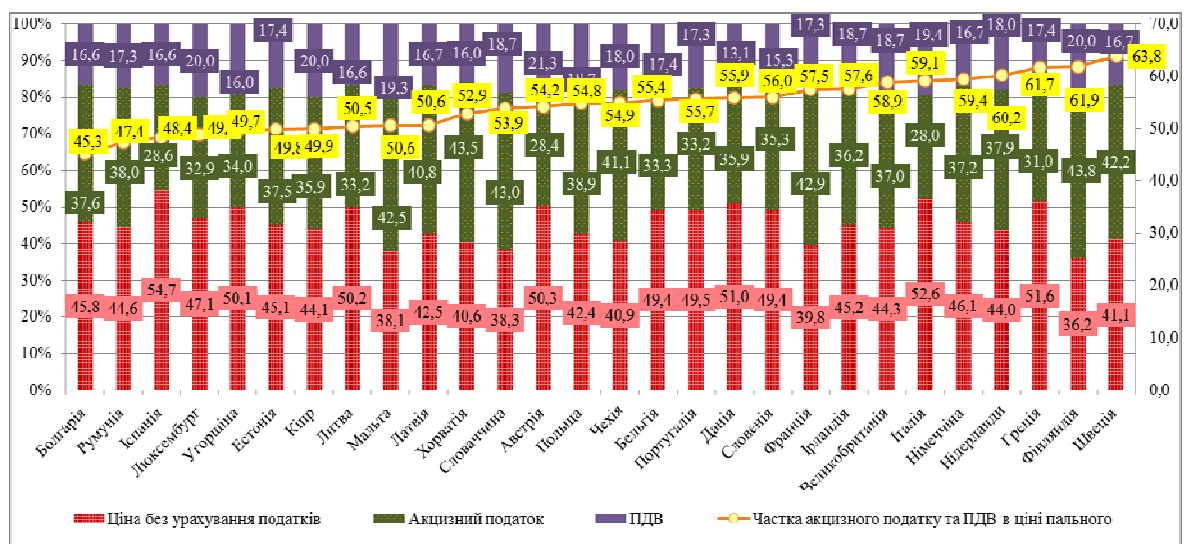
*Джерело: побудовано з використанням сайту [www.energy.eu](http://www.energy.eu).*

У довгостроковій перспективі цінова еластичність знаходиться у діапазоні від  $-0,6$  до  $-0,8$ , тоді як у короткостроковій перспективі – в діапазоні від  $-0,2$  до  $-0,3$ . Це означає, що 10 % зростання цін на нафтопродукти зазвичай зменшує на них попит, а разом з цим і викиди  $\text{CO}_2$  від 6 до 8 % у довгостроковій перспективі. Ці дослідження в основному були спрямовані на аналіз попиту на світлі нафтопродукти. За розрахунками [160] цінова еластичність попиту на світлі нафтопродукти складає в довгостроковій перспективі від  $-0,2$  до  $-0,6$ . Водночас розрахована сукупна цінова еластичність становить  $-0,6$ , тобто, якщо ціни на світлі нафтопродукти зростуть на 10 %, викиди  $\text{CO}_2$  скоротяться на 6 %.

Процес збільшення податкового навантаження на споживання нафтопродуктів є надзвичайно болісним для населення та політично непопулярним кроком. Тому акцентуємо увагу на надзвичайно вдалій ідеї, впровадженій у практику щодо поетапного підвищення ставок акцизних податків, оголошеного заздалегідь. Цей підхід до зростання податкового навантаження отримав назву „режим податкового ескалатору” [159]. Він діяв протягом 1993–1999 рр. і передбачав автоматичне щорічне збільшення акцизів на нафтопродукти у декілька відсотків вище за рівень інфляції. Ескалатор був запроваджений як захід

## Трансформація акцизної політики України

зниження негативного навантаження від забруднення НПС та скорочення потреби в будівництві нових доріг. Ставка щорічно збільшувалась спочатку на 3 %, потім на 5 %, у 1997 р. темпи зростання було піднято до 6 % на рік. Якщо в 1993 р. до запровадження даного режиму ціни на паливо у Великобританії були найменшими в Європі, то нині – одні з найбільших, причому акциз становить більше 40 % від роздрібною ціни. Хоча режим було відмінено після так званих „паливних протестів”, його впровадження дозволило значно збільшити податкові надходження і скоротити викиди CO<sub>2</sub> на душу населення від споживання палива.



**Рис. 2.19. Структура ціни бензину в країнах ЄС–28, %**

Джерело: побудовано з використанням сайту [www.energy.eu](http://www.energy.eu).

У структурі акцизів на нафтопродукти в більшості країн ЄС закладені стимули до підвищення якості нафтопродуктів, регулювання негативного впливу від споживання нафтопродуктів на НПС. До них слід віднести запровадження диференціації ставок за певними критеріями. Дані важелі почали запроваджуватися після здійснених наукових розробок західних вчених, які у різних працях довели, що підвищена ставка податку на товари, виробництво або споживання яких спричиняє навантаження на НПС у поєднанні зі зниженою ставкою на більш екологічнобезпечні товари, забезпечує цінові переваги для нафтопродуктів з кращими екологічними характеристиками, що в кінцевому підсумку призводить до покращання якості НПС [176; 177]. Аналіз застосовуваних у країнах ЄС специфічних акцизних ставок на



нафтопродукти дозволив виділити основні з них, які відображено на рис. 2.20.



**Рис. 2.20. Критерії диференціації ставок акцизних податків на нафтопродукти**

*Джерело: складено на основі Excise duty tables. Part II – Energy products and Electricity (In accordance with the Energy Directive Council Directive 2003/96/EC, shows the situation as at 1 July 2012, European Commission, 2012. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).*

Одним з основних критеріїв диференціації ставок акцизу на нафтопродукти, який призначений для стимулювання обігу на ринку палива з кращими екологічними характеристиками, є **критерій вмісту сірки в паливі**. Зазвичай використовуються дві ставки: для палива з високим містом ( $> 10$  мг/кг) і з низьким ( $\leq 10$  мг/кг). За цим критерієм ставки диференціюються у Бельгії (тут і надалі різниця між базовою ставкою і зниженою становить 15 євро як для бензину, так і для дизельного палива), Німеччині (15,3 євро), Люксембурзі (2,49 євро – для бензину, 3,35 – дизельного палива), Нідерландах (диференціація введена тільки для дизельного палива, різниця – 10,92 євро) та Австрії (33 євро для бензину і 28 євро для дизельного палива) [185, с. 238].

У Швеції додатково запроваджено податок на вміст сірки у енергоресурсах зі ставкою у 30 шведських крон (3,54 євро) за кілограм сірки в твердих енергоресурсах і 27 шведських крон (3,19 євро) за м<sup>3</sup> для кожного десятого відсотка за масою вмісту сірки – в рідких та газоподібних [171]. Проте нафтопродукти з вмістом сірки не більше 0,05 відсотка за масою звільняються від податку. У країні дозволялось зменшувати податкове зобов'язання з податку на вміст сірки в енергоресурсах у випадку вжиття заходів щодо зниження емісії у розмірі 30 шведських крон (3,50 євро) за кг зниження. На сьогодні у Швеції вводяться в обіг та реалізуються на ринку моторні палива з вмістом



сірки нижче 0,05 відсотка і, відповідно, податкові надходження від цього виду податку є нульовими.

У результаті реалізації заходів щодо податкової диференціації і адміністративних обмежень вміст сірки в бензині зменшився з 86,76 у 2001 році до 5,7 мас. част. в 2011 році, дизельному паливі – з 189,6 до 7,02 мас. част.

**Вміст свинцю у бензині.** Даний критерій встановлення різних ставок акцизів застосовується тільки щодо бензину. При цьому за вмістом свинцю бензин поділяється на дві групи – етилований і неетилований, для кожної з яких діє своя ставка. Ставка акцизу на бензин без вмісту свинцю (неетилований) нижча, ніж на етилований бензин. Запровадження диференціації за цим критерієм було призначене для полегшення виходу на ринок більш екологічно чистого, але більш дорогого у виробництві неетилованого бензину. В деяких країнах ЄС етилований бензин витіснено з ринку, а в деяких заборонено для продажу (Болгарія, Чехія, Латвія, Мальта, Фінляндія).

**Вміст біоетанолу.** Слід зазначити, що даний критерій податкової диференціації ставок запроваджено у країнах ЄС як податкова пільга. Тобто диференціація запроваджується на певний чітко визначений строк і для реалізації „Стратегії Європейського Союзу щодо сталого розвитку” [154], у якій надання податкової підтримки розвитку виробництва біологічних видів палива було поставлено пріоритетним завданням і призначене для доведення рівня їх споживання транспортними засобами до 7 % на 2010 р. та принаймні до 20 % на 2020 р.

За своїми характеристиками біологічне паливо є найкращою альтернативою традиційному, сировиною можуть бути сільськогосподарські продукти та органічні відходи національного походження. Біоетанол є як альтернативним видом палива<sup>13</sup>, так і присадкою для бензину, що підвищує октанове число на 5–6 од. і дозволяє на 20–30 % знизити токсичність викидів від спалювання палива, біодизель як заміник дизельного палива дає змогу скоротити викиди до 80 % [72, с. 146].

Необхідність податкової диференціації на користь цього виду палива зумовлена тим, що виробництво енергії з альтернативних видів палива програє у конкурентній боротьбі з традиційними видами палива

---

<sup>13</sup> Необхідним є переоснащення автомобіля газовою установкою.

## Розділ 2. Сучасний стан акцизного оподаткування у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками

через цінові чинники, тому розвиток його виробництва і споживання неможливий без заходів державної підтримки. Різниця у вартості 1 літра етанолу з поправкою на теплотворну здатність і бензину становить 0,13 євро, у вартості 1 літра біодизеля і дизеля – 0,22 євро [174].

Знижені ставки на біоетанол запроваджено у таких країнах, як Франція (розмір знижки становить 23 %), Латвія (71,4 %), Литва (сумішевий бензин – 31 %), Польща (19,5 % на сумішевий бензин). Повністю звільнений від оподаткування біоетанол у Чехії (марка Е–85), у Німеччині (в межах квоти) та Бельгії (у межах квоти), Угорщині (марка Е–85), Словенії, Іспанії, Швеції (вміст більше 6,5 % біокомпонентів). Знижені ставки на біодизель застосовувались у Чехії (для марки В30 – 31,1 %), Франції (23,0 %), Німеччині (61,7 %), Латвії (30,3 %), Великобританії (до 31.03.2012 р. 29,5 %). Повністю звільнено біодизель в Австрії, Бельгії (за системою квот), Болгарії, Чехії, Португалії (за системою квот), Румунії, Словаччині, Словенії, Іспанії (до 2013 р.), Швеції (застосовувалося до сумішевого палива з вмістом біокомпонентів до 6,5 % до 2012 р.).

Податкові пільги з акцизного податку становили в 2012 р. 2 047 млн євро в цілому (562 млн євро для етанолу і 1485 млн євро біодизеля), що становить 30 % усього обсягу державної підтримки, яка за різними оцінками становила від 5 514 до 6 895 млн євро в 2011 р.

Крім вищезазначених критеріїв, призначених для досягнення екологічних цілей, в країнах ЄС застосовується також диференціація, призначена для нівелювання ненавмисного негативного впливу екологічного оподаткування на пропозицію праці. За цим критерієм диференціюються ставки на бензин та дизельне паливо. Хоча споживання дизельного палива спричиняє більший негативний вплив на НПС ніж споживання бензину, ставки на нього є меншими в переважній більшості країн. Причинами цього є практичне застосування одного з правил теорії оптимального оподаткування Корлетта-Хейга. Вважається, що бензин є товаром, компліментарним до відпочинку, а дизельне паливо – товаром субститутутом. Крім того, додатковим аргументом для запровадження податкової диференціації на користь дизельного палива було задоволення вимог теореми виробничої ефективності П. Даймонда і Дж. Мірліса щодо зменшення податків з проміжної продукції.

Різниця між ставками на бензин і дизельне паливо становить у середньому за країнами ЄС 127 євро за 1 000 л. Найбільшою є різниця у Греції (340,0 євро), Нідерландах (281,5 євро), Португалії (216,5 євро) та Франції (211,2 євро). Однаковий рівень ставок на бензин та дизельне паливо запроваджено тільки в Великобританії. У цій країні скасували диференціацію після проведеного в 1993 р. дослідження щодо якості атмосферного повітря у містах [176]. За результатами проведених досліджень було виявлено, що рівень емісії суспендованих твердих частинок<sup>14</sup> автомобілями з дизельними двигунами є більш високим ніж з бензиновими. В Україні різниця між ставками становить 70 євро. Слід зазначити, що за наявними розрахунками, якби критерієм запровадження ставок були викиди діоксиду вуглецю в атмосферне повітря від споживання палива, ставка на дизельне паливо була б приблизно на 15 % вища, ніж на бензин. У свою чергу, у разі встановлення ставок на основі теплотворної здатності для дизельного палива її б розмір був би на 8 % вищий. Поєднання цих двох підходів призвело б до диференціації ставок у межах діапазону від 9 % –15 % [195, с. 88].

Аналізуючи ефективність закладених у механізм акцизного оподаткування інструментів податкового регулювання, а також інших адміністративних заходів, необхідно відмітити структурні зрушення у споживанні нафтопродуктів. Так, зменшились обсяги споживання нафтопродуктів з високим вмістом сірки, а також щорічно збільшуються обсяги споживання нафтопродуктів з вмістом біокомпонентів (рис. 2.21).

Також внаслідок диференціації ставок за критерієм впливу на пропозицію праці відбулись структурні зрушення у споживанні дизельного палива і бензину. Якщо в 1990 р. частка бензину і дизельного палива у кінцевому споживанні нафтопродуктів становила 49,2 % і 38,5 %, то в 2012 р. уже 25,1 % і 58,0 %.

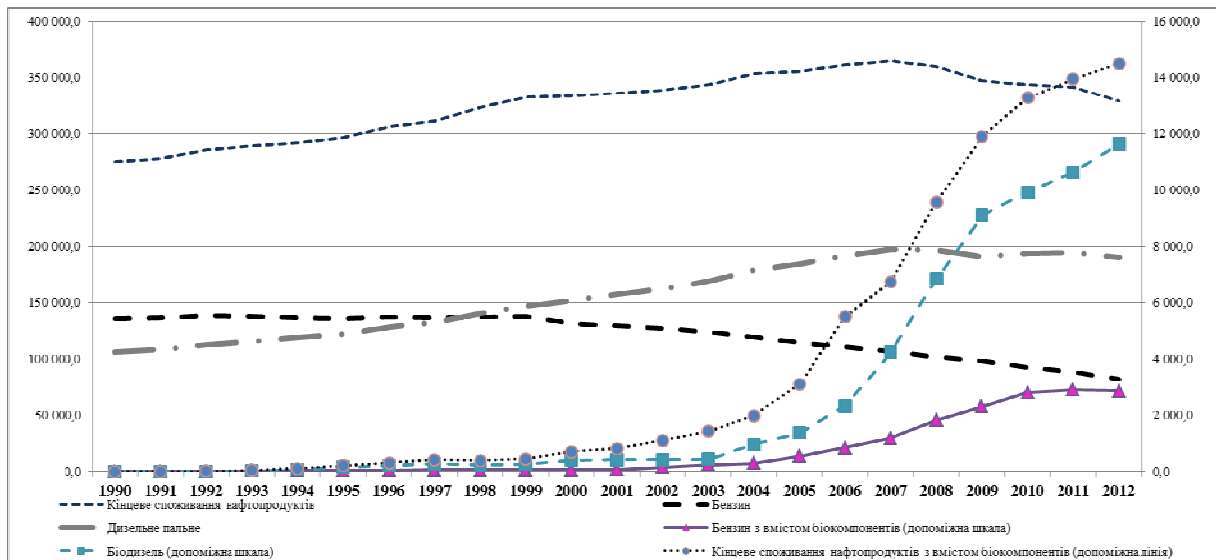
Аналізуючи ефективність реалізації політики акцизного оподаткування нафтопродуктів, слід зазначити, що нею обумовлено скорочення взаємозв'язку між споживанням палива та викидами забруднюючих речовин в атмосферне повітря. Так, питомі витрати енергоресурсів транспортними засобами в 2000–2010 рр. скоротилися з 7,91

---

<sup>14</sup> Значним чином впливає на кількість та важкість перебігу респіраторних захворювань.

## Розділ 2. Сучасний стан акцизного оподаткування у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками

до 7,15 л/км. Даний показник демонструє найкращу динаміку зниження у тих країнах, рівень акцизного оподаткування в яких високий. Внаслідок застосування такої акцизної політики високого рівня податкового навантаження змінюються споживчі переваги, на що відповідає пропозиція і в даний час середній двигун автомобіля емітує у 28 разів менше оксиду вуглецю ніж 20 років тому, а новий автомобіль споживає на 15 % менше палива на 100 км ніж 10 років тому<sup>15</sup>.



**Рис. 2.21. Динаміка структурних зрушень у споживанні нафтопродуктів у країнах ЄС в 1990–2012 рр. у тис. т.н.е.<sup>16</sup>**

*Джерело: побудовано на основі EU Energy in figures – pocketbook 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).*

У країнах ЄС у період з 1995 по 2000 рр. імпліцитна ставка енергетичних податків (далі – ITR<sup>17</sup>) зростала, в цей же період енергоемність економіки скорочувалась, а починаючи з 2000 р. ITR почала знижуватись. Одночасно відбувалося сповільнення зростання ефекти-

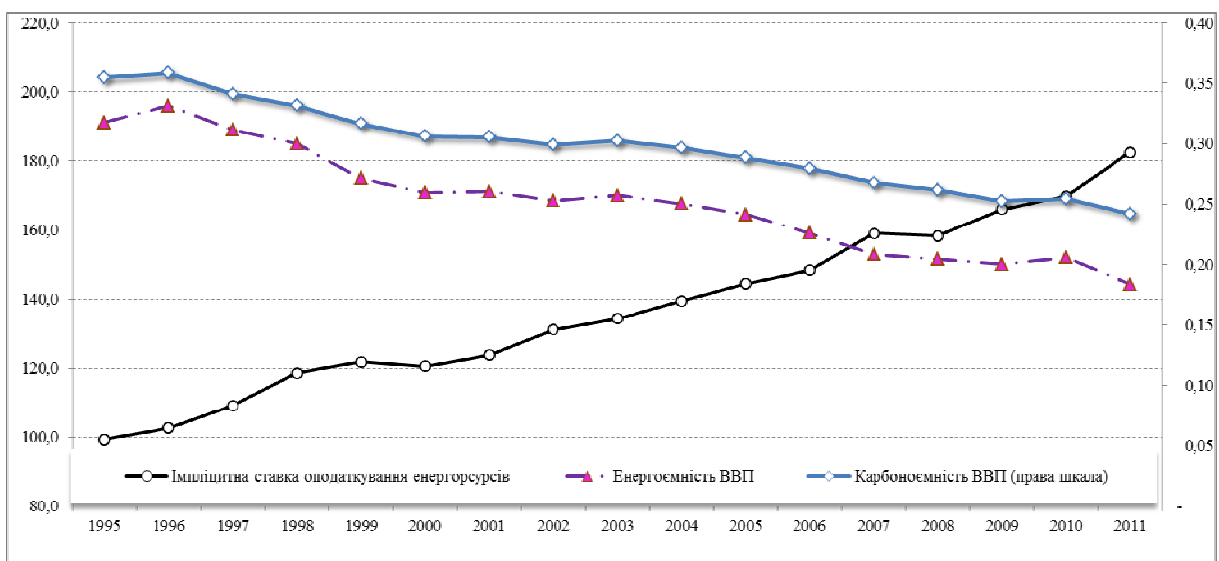
<sup>15</sup> Розрахунки, які ґрунтуються на різниці між екологічними стандартами палива Євро-1 і Євро-5 для легкових і вантажних автомобілів; даних моніторингу викидів CO<sub>2</sub> від нових легкових автомобілів в ЄС, COM (2010) 655

<sup>16</sup> Тонн нафтового еквіваленту

<sup>17</sup> Номінальна ITR на енергоспоживання розраховується як відношення загального обсягу податкових надходжень від енергетичних податків до кінцевого споживання енергетичних ресурсів (розраховується як сума обсягу спожитих різних енергетичних ресурсів в одиницях їх теплотворної здатності, хоча по аналогії з методикою розрахунку імпліцитних ставок на труд, капітал і споживання, споживання енергетичних ресурсів можна вимірювати в тонах нафтового еквіваленту).

вності використання енергії, про що свідчить збільшення ролі оподаткування у стимулюванні енергозбереження (поряд з іншими структурними чинниками) [196].

Проведений аналіз засвідчив певну ефективність реалізації регулюючого потенціалу акцизних податків на нафтопродукти в країнах ЄС, проте залишається ряд невирішених проблем, серед яких, як зазначалось вище, „паливний туризм”. На рис. 2.22, побудованому для країни Люксембург, показано ефект зростання податкових надходжень на 1 жителя від встановлення акцизного податку на світлі нафтопродукти на 5–15 центів нижче ніж у сусідніх країнах [18].



**Рис. 2.22. Взаємозв'язок між податковим навантаженням на споживання енергоресурсів, енергоємністю та карбоноємністю ВВП у країнах ЄС в 1995–2011 рр.**

У Люксембурзі надходження акцизного податку на світлі нафтопродукти, внаслідок купівлі палива іноземцями, є значними та зростають, при чому рівень надходжень від продажу бензину стабільний, а від продажу дизельного палива – постійно зростає. Значне зростання надходжень було зафіксовано в період з 1998–2005 рр., що пояснюється збільшенням ставок податків та розширенням бази оподаткування у Німеччині. За розрахунками науковців [175], сусідні до Люксембургу країни, такі як Франція, Німеччина та Бельгія втрачають че-

<sup>18</sup> Показник розрахований шляхом множення надлишку продажів нафтопродуктів на одного жителя Люксембургу (порівняно з середнім рівнем продажів країн-сусідів).

рез „паливний туризм” близько 2 % надходжень від податку на споживання нафтопродуктів.

Хоча відсоток втрат податкових надходжень від „паливного туризму” не є значним, різкі відмінності в ставках акцизу на світлі нафтопродукти забезпечують політичний привід для сусідніх країн не підвищувати ставки податків. Люксембург – не єдина країна, яка виграла від порівняно низького рівня ставок акцизних податків з нафтопродуктів і розташування, адже в Австрії та Словенії ставки не підвищувались до березня та вересня 2013 р. відповідно (табл. Д. 6 додатка Д).

Значні втрати податкових надходжень від паливного туризму були також і в Великобританії. У цій країні комерційні транспортні засоби для заправки паливом перетинають кордон між Північною Ірландією та Ірландією через Ла-Манш. За оцінками Британської королівської служби податків і зборів у 2006–2007 рр. більше 40 % дизельного палива і 12 % бензину на загальну суму 250 млн фунтів стерлінгів було придбано в Ірландії [176].

Важливою проблемою у сфері функціонування акцизів на нафтопродукти є існування розгалуженої системи податкових пільг, які знижують регулюючий вплив даного податку. Відповідно до запровадженої в 2003 р. Директиви 2003/96/ЄЕС було введено значну кількість податкових пільг для країн-членів, які в основному стосувалися знижених ставок, а також відтермінування запровадження податкових ставок для комерційного споживання дизельного палива.

Директивою 2003/96/ЄЕС країнам-членам ЄС дозволяється встановлювати знижені ставки податку на комерційне споживання дизельного палива вантажними автомобілями вагою понад 7,5 тонни. На сьогодні час п'ять країн-членів ЄС використовують цю можливість: Іспанія, Франція, Бельгія, Угорщина та Словенія. Ставки варіюються: в Іспанії – 2,9 цента, Франції – 3,6 цента та Угорщині – 2,5 цента. У Бельгії та Словенії запроваджено плаваючі ставки, так у Бельгії – близько 3,5 цента в 2010 р., і у Словенії – 10 центів за літр і гарантії мінімальних ставок екологічного податку для комерційного споживання дизельного палива.

В Іспанії виникли колізії у законодавстві, які полягають у тому, що стягнення податків на споживання з палива визнано Європейським Судом у 2009 р. як незаконне. Це означає, що Іспанія має відшкоду-

вати податок для тих платників, які звернулися з вимогою про це. Вказана ситуація означає, що фактичні ставки податку для комерційного споживання дизельного палива в Іспанії були меншими від встановленого Директивою 2003/96/ЄЕС мінімального рівня протягом декількох років. На сьогодні вказану ситуацію виправлено шляхом збільшення рівня оподаткування дизельного палива.

Загальний вплив податкових пільг, які використовуються вказаними країнами, становить близько 1,2 євроцента за літр комерційного споживання дизельного палива. Частка продажів дизельного палива для комерційного використання у загальному обсязі продажів за експертними оцінками становить 40 %. У свою чергу, податкові пільги становлять у середньому близько 0,5 євроцента за літр дизельного палива для комерційного споживання.

Для забезпечення належних стимулів для скорочення викидів протягом тривало часу необхідним є здійснення коригування ставок на рівень інфляції. Відсутність індексації ставок акцизів на нафтопродукти спричинила зниження їх регулюючого впливу. Реальна мінімальна ставка акцизу на дизельне паливо є нижчою на 0,02 євро від тієї, що була встановлена в 1993 р. (0,245 єкю за літр). Одночасно середня ставка в країнах ЄС у 2010 р. фактично зменшилась, порівняно з піковим рівнем (2000 р.), на 17 % і становила 0,635 євро<sup>19</sup>. Найбільше внаслідок інфляційних чинників реальна ставка акцизу на світлі нафтопродукти знизилась в Італії (–30 %).

Аналізуючи вплив окресленої вище проблематики на забезпечення стимулів до скорочення викидів, можна зазначити, що з десяти центів зниження реальної середньозваженої ставки акцизу на світлі нафтопродукти інфляційними чинниками пояснюється 6 центів. Значно вплинули на скорочення реальної середньозваженої ставки акцизу на світлі нафтопродукти податкові пільги (внаслідок цих чинників середньозважена ставка акцизу на бензин зменшилась на 0,08 євро за літр і на 0,05 євро з літра дизельного палива). Причому податкові пільги з акцизу на дизельне паливо вплинули на сукупне скорочення більшою мірою, адже внаслідок зміни споживчої поведінки частка дизельного пального становить дві третини в структурі споживання

---

<sup>19</sup> У даних розрахунках не враховані податкові пільги на „комерційне” споживання дизельного палива, які були запроваджені в середині 2000-х рр. у Франції та Бельгії та які складають близько 11,5 цента за літр.

нафтопродуктів у країнах ЄС (у 1980 р. дві третини використовуваного палива становив бензин).

Використовуючи наведені раніше показники еластичності, можна зазначити, що за умови відміни податкових пільг середньозважена ціна нафтопродуктів зросла б на 10 центів лише за рахунок акцизного податку (без врахування ПДВ).

Таким чином, аналіз європейської практики акцизного оподаткування нафтопродуктів засвідчив таке:

1. До особливостей акцизного оподаткування нафтопродуктів відносять спрямованість на зменшення бази оподаткування. Превалюючою функцією цього виду податків є регулююча, яка реалізується шляхом маніпулювання розміром податкового навантаження та диференціацією ставок. Бажаним наслідком дії екологічних податків є ефект заміщення, спрямований на покращання поведінки економічних агентів на ринку, зменшення енергоспоживання, використання менш енергоємних автомобілів та обіг на ринку більш якісних видів палива.

2. Політика акцизного оподаткування нафтопродуктів характеризується високим рівнем акцизної складової у ціні продуктів. Це визначає той факт, що ціни на паливо в європейських країнах є одними з найбільших у світі. Компаративний аналіз показників акцизної складової у ціні продукту та рівня його споживання на душу населення у країнах ЄС та США засвідчив про значний вплив акцизної складової на споживання. Так, акцизна складова в країнах ЄС більша в середньому в 2,6 раза від США, а споживання палива на душу населення є меншим в 6,7 раза.

3. Рівень ставок акцизів на нафтопродукти залежить від двох основних факторів: поставлених цілей щодо скорочення викидів парникових газів в атмосферне повітря і процесів подолання цінової конкуренції між країнами ЄС за споживачів палива.

4. Відповідно до поставленої у стратегії розвитку ЄС мети щодо скорочення емісії парникових газів, рівень викидів від транспортного сектору має скоротитися на 70 %. Завдання ускладнюється тим, що рівень споживання світлих нафтопродуктів зростає, а транспортний сектор демонструє найгіршу динаміку щодо скорочення емісії викидів діоксиду вуглецю, яка зросла протягом 1990–2008 рр. на 34 %. Важливим інструментом зниження емісії забруднюючих речовин від транспортного сектору є акциз на енергоресурси (основним чином на



світлі нафтопродукти) і в сьогодні ведуться обговорення щодо підвищення його рівня.

5. Крім екологічних цілей, рівень акцизного оподаткування визначається процесами подолання цінової конкуренції між країнами ЄС за споживачів палива. Проблема втрат податкових надходжень внаслідок негетогенності податкових ставок зумовила процеси гармонізації акцизного законодавства, запровадження мінімального рівня ставок акцизу, обов'язкових до встановлення у всіх країнах.

6. Сукупні надходження акцизів на енергоресурси є суттєвими і становлять в середньому 3,6 % доходів бюджету (на відміну від 2,3 % в Україні). У структурі надходжень акцизів на енергоресурси нафтопродукти займають найбільшу частку як у всіх країнах ЄС, так і в Україні. У більшості з країн ЄС частка акцизів на нафтопродукти становить більше 90 % у сукупних надходженнях від енергетичних акцизів.

7. Найбільші ставки акцизу на дизельне паливо та бензин встановлено в країнах з більш обмеженими з географічної точки зору можливостями оптимізації сплати податків у ціні бензину, до складу яких відносять Великобританію, Італію, Німеччину, Нідерланди, Грецію, Фінляндію та Швецію; для дизельного палива – Нідерланди, Францію, Ірландію, Німеччину, Фінляндію, Італію, Великобританію та Швецію.

8. Ефективність реалізації регулюючого потенціалу акцизного оподаткування значним чином залежить від цінової еластичності попиту на нафтопродукти. Розрахунки європейських вчених свідчать про відмінності між еластичністю цін у довгостроковій та короткостроковій перспективі. У довгостроковій перспективі цінова еластичність знаходиться у діапазоні від  $-0,6$  до  $-0,8$ , тоді як у короткостроковій перспективі – в діапазоні від  $-0,2$  до  $-0,3$ .

9. У структурі акцизів на нафтопродукти в більшості країн ЄС закладені стимули до підвищення якості нафтопродуктів, регулювання негативного впливу від споживання нафтопродуктів на НПС. До них слід відвести запровадження диференціації ставок за критеріями вмісту сірки, свинцю та біокомпонентів у паливі.

Аналіз ефективності закладених у механізм акцизного оподаткування інструментів податкового регулювання, а також інших адміністративних заходів, засвідчив про структурні зрушення у споживанні нафтопродуктів. Так, зменшились обсяги споживання нафтоп-

родуктів з високим вмістом сірки, а також щорічно збільшуються обсяги споживання нафтопродуктів з вмістом біокомпонентів. Внаслідок диференціації ставок за критерієм викривлюючого впливу на позицію праці збільшилось споживання дизельного палива.

10. Свідченням досягнення цілей акцизної політики, яка здійснювалась у комплексі з іншими заходами у регулюванні споживання цього виду підакцизних товарів, є зростання показника енергоефективності економіки на 10 % при зростанні імпліцитної ставки оподаткування енергоресурсів на 5 % протягом 1995–2000 рр.

11. Важливою проблемою формування та реалізації акцизної політики в сфері оподаткування світлих нафтопродуктів у країнах ЄС є „паливний туризм”. До країн, які практикували політику низького рівня акцизного оподаткування для підвищення рівня надходжень акцизного податку на нафтопродукти і залучення іноземних споживачів палива, належать такі країни, як Люксембург, Ірландія, Словенія, Австрія. У свою чергу, найбільш значні втрати податкових надходжень від паливного туризму мають Франція, Німеччина та Бельгія.

12. Одним з основних напрямів підвищення ефективності реалізації регулюючого потенціалу акцизного оподаткування світлих нафтопродуктів є вдосконалення механізму надання пільг зі сплати акцизу. Іншою важливою проблемою у сфері оподаткування світлих нафтопродуктів є відсутність коригування ставок на рівень інфляції у багатьох країнах ЄС, що зумовлює зниження реальної ставки акцизів.

## **2.5. Практика формування та реалізації акцизної політики в країнах Митного союзу**

Сьогодні акцизам як складовій частині загальної податкової політики в країнах Митного союзу (далі – МС) приділяється значна увага, адже вони використовуються для збільшення дохідної частини бюджету, коригування загального рівня оподаткування споживання, для обмеження негативного впливу окремих видів виробництва на природу і людину, а також для стимулювання попиту на окремі товари. За допомогою різних способів справляння акцизного податку країни МС здійснюють регулювання та коригування діяльності підприємств, які здійснюють виробництво, зберігання, а також реалізацію підакцизної продукції. Однак в країнах МС акцизи виконують біль-

шою мірою фіскальну функцію, що виражається у прагненні отримати додаткові фінансові ресурси для вирішення тих чи інших бюджетних проблем.

У здійснюваних податкових реформах країни МС, як правило, дотримуються міжнародних принципів регулювання відносин у податковій сфері. Разом з тим існують деякі відмінності в податкових законодавствах країн МС, які знижують активність взаємовигідних торгових відносин. Зазначимо, що гармонізацію (зближення, уніфікацію) національних законодавств у податковій сфері необхідно розглядати як одне з основних завдань формування міждержавних інтеграційних об'єднань. Процес гармонізації акцизів потребує наявності чітко сформованих норм податкового законодавства, при встановленні яких повинен використовуватися єдиний понятійний апарат і термінологія.

Основними документами, що регулюють стягнення акцизів в МС, є:

– Угода від 25.01.2008 р. „О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе”;

– Протокол від 11.12.2009 р. „О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе”;

– Протокол від 11.12.2009 р. „Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов”.

Акцизний податок у країнах МС входить до групи податків з найбільшим фіскальним ефектом. Так, у консолідованому бюджеті Російської Федерації він займає четверте місце після ПДВ, податку на прибуток і податку на видобуток корисних копалин; у Республіці Білорусь акцизний податок забезпечує 10–13 % доходів бюджету, в Республіці Казахстан – 3–5 % доходів бюджету. У таблиці 2.8 наведені ставки акцизів на окремі групи підакцизних товарів у країнах Митного союзу.

Наведені вісім основних груп за ТН ЗЕД МС підакцизних товарів охоплюють 60–80 % національних переліків підакцизних товарів країн МС, при цьому можна спостерігати розбіжності у ставках акцизів, особливо на такі товари, як сигарети з фільтром, сигарети без фі-

**Розділ 2. Сучасний стан акцизного оподаткування  
у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками**

льтру, бензин автомобільний, дизельне паливо (величина відхилень мінімального значення від максимального становить більше 100 %).

Таблиця 2.8

**Ставки акцизів на окремі групи підакцизних товарів у 2014 році**

Підакцизний товар	Од. вим.	Ставки акцизів, євро <sup>20</sup>		
		Республіка Білорусь	Республіка Казахстан	Російська Федерація
1. Спирт етиловий <sup>21</sup>	1 л	2,76	2,6	10
2. Вина	1 л	0,49	0,15	0,66
3. Пиво <sup>22</sup>	1 л	0,26	0,11	0,36
4. Сигарети з фільтром	1 000 шт.	9,33	13,08	25,6
5. Сигарети без фільтра	1 000 шт.	7	13,08	16
6. Автомобілі легкові <sup>23</sup>	1 л. с.	1,75	0,43	6,64
7. Бензин автомобільний <sup>24</sup>	1 т	285,68	17,45	214,72
8. Дизельне паливо	1 т	26,2	2,35	129,05

*Джерело: складено на основі податкових кодексів Республіки Білорусь, Республіки Казахстан та Російської Федерації.*

Ставки акцизів у країнах МС щорічно затверджуються урядами Росії, Білорусі і Казахстану. Так, період з 1 січня 2012 р. по 31 грудня 2014 р. у Російській Федерації був перехідним, протягом якого ставки

<sup>20</sup> З метою зіставлення значень ставок акцизів на товари в країнах-членах МС проведений перерахунок в євро за курсом, який діяв станом на 1.10.2014 року

<sup>21</sup> Республіка Білорусь – етиловий з харчової сировини, спирт синтетичний; Республіка Казахстан – спирт етиловий не денатурований з концентрацією спирту не менше 80 об'ємних відсотків, реалізований для виробництва алкогольної продукції; Російська Федерація – спирт етиловий з усіх видів сировини, спирт коньячний.

<sup>22</sup> З вмістом абс. алк.: Республіка Білорусь – 0,57 %; Республіка Казахстан – понад 0,5 %; Російська Федерація – 0,5–8,6 %.

<sup>23</sup> Республіка Білорусь – автомобілі легкові потужністю двигуна понад 112,5 кВт; Республіка Казахстан – автомобілі легкові з об'ємом двигуна більше 3000 куб. см; Російська Федерація – автомобілі легкові з потужністю двигуна понад 112,5 кВт.

<sup>24</sup> Клас 3 з октановим числом від 92 до 95.

акцизів щорічно збільшувалися на 20–30 %, а за окремими товарними позиціями – більш ніж у два рази. Наприклад, ставка акцизу на сигарети зростає в 2,24 рази, ставка акцизу на тютюн люльковий, кальянний – в 2,46 рази.

У Російській Федерації у 2011 р. були прийняті зміни до Податкового кодексу, що передбачали щорічну індексацію ставок акцизів протягом 2012–2014 рр. з урахуванням прогнозованого рівня інфляції, а також ряд змін, спрямованих на уточнення діючого порядку оподаткування акцизами з метою підвищення його ефективності. У зв'язку із зростанням середнього рівня цін на споживчі товари та з урахуванням рівня інфляції у зазначеному періоді була передбачена щорічна індексація специфічних ставок акцизів за всім переліком підакцизних товарів. В свою чергу, випереджаючими темпами (порівняно з рівнем інфляції) індексувалися ставки акцизів на тютюнові вироби та алкогольні напої.

Протягом 2007–2013 рр. рівень акцизного навантаження на алкогольні напої та тютюнові вироби зріс у півтора рази (з 0,95 % ВВП у 2007 році до 1,52 % ВВП у 2013 році). Ставки акцизів, що встановлюються щорічно, індексувалися зі значним перевищенням темпів інфляції, наприклад, якщо в 2011 році розмір акцизу з лікєро-горілочаних виробів у перерахунку на 1 л. 100 % спирту становив 31 руб., то в 2012 році його підвищили більш ніж у вісім разів – до 254 руб. (на даний час – 500 руб. (п. 1 ст. 193 Податкового кодексу Російської Федерації)).

Акцизи на тютюнову продукцію також активно зростали – в 2007–2013 рр. ставки акцизу на сигарети з фільтром збільшилися у дев'ять разів (з 115 руб. до 1 040 руб. за 1 тис. штук). Також було внесено зміни до порядку звільнення від сплати акцизів алкогольної продукції, реалізованої на експорт. Так, встановлено, що платники податків, які здійснюють реалізацію виробленої ними алкогольної або іншої підакцизної спиртовмісної продукції на експорт, мають право подати до податкового органу банківську гарантію у цілях звільнення від сплати акцизу, обчисленого з зазначеної продукції, що вивозиться на експорт, та сплати авансового платежу акцизу з алкогольної або іншої підакцизної спиртовмісної продукції [63].

У Білорусі з 1 січня 2014 року ставка акцизу на алкогольні напої з об'ємною часткою етилового спирту 7 % і більше підвищена на 14,5 % (порівняно з раніше встановленою ставкою) до 119,7 тис.

## Розділ 2. Сучасний стан акцизного оподаткування у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками

білоруських рублів з 1 л. 100 % спирту в готовій продукції. Ставка акцизу на етиловий спирт з харчової сировини, спирт етиловий технічний денатурований з 1 червня 2014 р. становить 37 тис. білоруських рублів з 1 л. 100 % спирту, що міститься у готовій продукції [73]. Ставки акцизів на алкогольну продукцію були встановлені на весь 2014 рік з розбивкою на півріччя, зокрема з 1 липня 2014 року ставка акцизу на міцний алкоголь збільшена на 11,1 % до 133 тисяч білоруських рублів. Такі ж ставки акцизу встановлені на інші слабоалкогольні напої, вина з об'ємною часткою етилового спирту від 1,2 % до 7 %. Акцизний податок на натуральні напої з 1 л. 100 % спирту в готовій продукції з 1 січня 2014 року був збільшений на 14,5 % до 72,6 тис. білоруських рублів і додатково на 4,8 % до 76,1 тис. білоруських рублів з 1 липня 2014 року; на сидри (за винятком фруктово-ягідних) з 1 січня – на 15,4 % до 3 тис. білоруських рублів за 1 літр готової продукції, з 1 липня додатково на 6,7 % до 3,2 тис. білоруських рублів. Плодові кріплені марочні вина поліпшеної якості із спеціальною технологією з 1 січня 2014 року оподатковуються на 36,1 % більше порівняно з 2013 роком, у розмірі 68,3 тис. білоруських рублів з 1 л. 100 % спирту в готовій продукції, з 1 липня ставку податку додатково збільшено на 28,7 % до 87,9 тисяч білоруських рублів. Ставка акцизного податку на сигарети з фільтром (з 1 тис. шт.) першої цінової групи з 1 січня 2014 року була збільшена до 125 тис. білоруських рублів, що на 24,5 % більше показника 2013 року.

У таблиці 2.9 наведені ставки акцизного податку у євро на пиво в країнах МС за період 2009–2014 рр.

Національні переліки підакцизних товарів у країнах МС практично ідентичні. Відмінності в ставках акцизів на деякі з підакцизних товарів досить незначні (рівні ставок акцизів мають або достатньо наближені значення, або розмір відхилень рівнів акцизів є невеликий), проте за більшістю товарних позицій, таких як бензин автомобільний, дизельне паливо, сигарети з фільтром/без фільтра, тютюн люльковий тощо, як і згадувалося раніше, відмінності в рівнях ставок досить значні.

У затвердженому рішенні Рад голів урядів від 06.10.2000 р. № 106 Плані практичних дій з гармонізації податкового законодавства країн Митного союзу на 2000–2002 рр., п. 6 задекларовано здійс-

## Трансформація акцизної політики України

нення узгодженої акцизної політики, вироблення пропозицій щодо уніфікації методики обчислення акцизу, вирівнювання ставок акцизу на імпортовану і вироблену продукцію, а також уніфікації базового переліку підакцизних товарів. Черговим етапом роботи з узгодження акцизної політики стало прийняття Рішення від 14.09.2001 р. № 28 „Про затвердження Базового переліку та мінімальних ставок на підакцизні товари, які вироблені і ввозяться на територію держав-учасниць ЄврАзЕС”, визначення нижньої межі акцизних ставок, максимальний рівень ставок не обмежений.

Таблиця 2.9

### Ставки акцизів на пиво в країнах МС в 2009–2014 рр., євро

Країна / рік	2009 <sup>25</sup>	2010	2011	2012	2013	2014
Республіка Білорусь	0,04	0,04	0,1	0,1	0,2	0,26
Республіка Казахстан	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,11
Російська Федерація	0,1	0,2	0,3	0,3	0,3	0,36

*Джерело: складено на основі податкових кодексів Республіки Білорусь, Республіки Казахстан. Та Російської Федерації.*

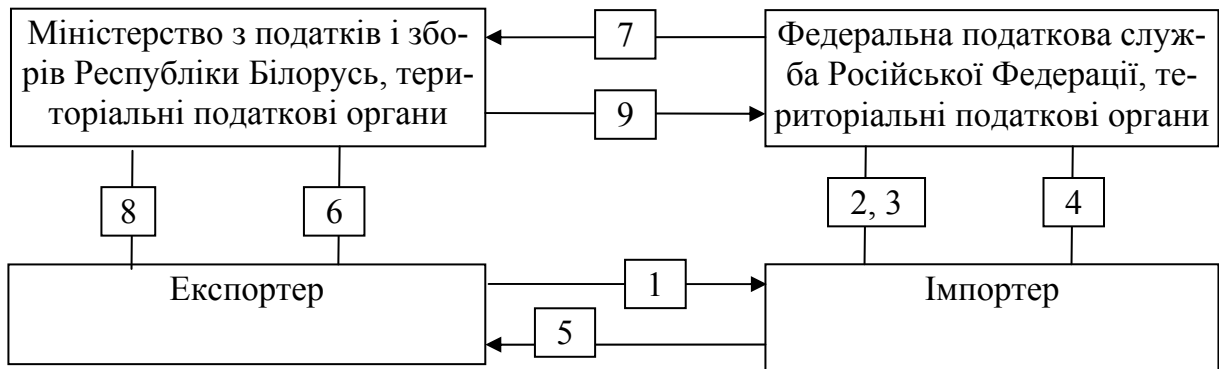
У зв'язку з переходом країн МС у взаємній торгівлі на принцип стягування непрямих податків за „країною призначення” проблема гармонізації акцизної політики набрала певної своєрідності. Уряди сторін щорічно коригують ставки акцизного податку і перелік підакцизних товарів з урахуванням економічної ситуації, приймають додаткові захисні заходи в інтересах власних виробників і зберігають наявні диференційовані ставки відповідно до національних пріоритетів та формування дохідної частини бюджету. У даній ситуації актуалізується питання узгодження спільної позиції з методики визначення ставок акцизів на підакцизну продукцію, щоб уникнути заходів прямої і непрямой дискримінації імпортованих товарів.

Одним з основних моментів процесу гармонізації акцизної політики є прийняте рішення про впровадження класифікації підакцизних това-

<sup>25</sup> З метою зіставлення значень ставок акцизів в трьох країнах-учасниках Митного союзу проведений перерахунок в євро за обмінним курсом станом на 1.10.2014 р.: Республіка Білорусь: 13390 білоруських руб. / євро; Республіка Казахстан 229,21 тенге / 1 євро; Російська Федерація: 49,94 руб. / 1 євро.

рів за кодами і одиницям вимірювання відповідно до Угоди про загальну товарну номенклатуру зовнішньоекономічної діяльності. Використання прийнятих стандартів дозволило значно полегшити аналітичну роботу і надало змогу сформулювати подальші заходи, направлені на гармонізацію здійснюваних акцизних політик країнами-членами об'єднання.

Особливістю адміністрування акцизного податку в країнах МС є те, що справляння акцизів з підакцизних товарів, що імпортуються між країнами МС, здійснюється податковим органом країни МС, на територію якої імпортовані такі товари, а справляння акцизів з товарів, що підлягають маркуванню акцизними марками, здійснюється митними органами країн МС, на територію яких імпортовані товари. Дані особливості наведені на рис. 2.23.



**Рис. 2.23. Схема адміністрування підакцизних товарів у рамках Митного союзу**

На рис. 2.23 приведена схема адміністрування акцизного податку в рамках МС, де: 1 – товар; 2 – сплата ПДВ, акцизного податку; 3 – передача декларації, інших документів, встановлених Протоколом від 11.12.2009 р. „О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе”; 4 – передача імпортеру трьох примірників заяви про ввезення товарів і сплату непрямих податків; 5 – передача експортеру двох примірників заяви про ввезення товарів і сплату непрямих податків; 6 – подання до податкового органу країни-експортера декларації, документів, що підтверджують експорт; 7 – відправлення податковим органом Російської Федерації електронного варіанта заяви податковому органу країни-експортера; відправлення підтвердження про сплату непрямих податків; 8 – повернення експортеру раніше сплачених непрямих податків; 9 – повідомлення про отримання інформації [24].



Основними принципами, що застосовуються при обчисленні акцизів у взаємній торгівлі країн МС, є такі:

- при експорті товарів застосовується звільнення від сплати (відшкодування сплаченої суми) акцизів за умови підтвердження факту експорту;

- при імпорті товарів на територію однієї країни МС з території іншої країни МС акцизи стягуються податковими органами країни-імпортера, якщо інше не встановлено законодавством цієї країни в частині товарів, що підлягають маркуванню акцизними марками;

- при імпорті на територію країни МС акцизи не стягуються з товарів, які відповідно до законодавства цієї держави не підлягають оподаткуванню при ввезенні на його територію. На практиці цей принцип означає, що при ввезенні на територію Російської Федерації акцизами обкладаються товари, визнані підакцизними відповідно до ст. 181 ПК РФ;

- ставки акцизів на імпортовані товари у взаємній торгівлі не повинні перевищувати ставок акцизів, якими обкладаються аналогічні товари внутрішнього виробництва. Реалізація цього принципу означає, що стосовно товарів, які ввозяться на територію РФ, і товарів, вироблених на території Росії, застосовуються єдині ставки акцизів, встановлені ст. 193 ПК РФ;

- акцизи, за винятком оподаткування підакцизних товарах, які підлягають спеціальному маркуванню, сплачуються не пізніше 20-го числа місяця, наступного за місяцем прийняття на облік імпортованих товарів.

На сьогодні основними цілями узгодження акцизної політики країн МС стали заходи, спрямовані на:

- гармонізацію ставок акцизів (з метою виключення міждержавної податкової конкуренції, а також неорганізованої транскордонної торгівлі в прикордонних регіонах);

- приведення класифікації підакцизних товарів за кодами і одиницями вимірювання згідно з ТН ЗЕД МС;

- гармонізацію адміністрування сплати акцизів;

- вдосконалення інформаційного обміну;

- формування бази даних за акцизними марками, виробниками, експортерами/імпортерами підакцизної маркованої продукції;

- перехід у перспективі на єдині марки акцизного податку.

Однією з умов гармонізації (зближення, уніфікація) акцизної політики визначають сприяння розвитку відповідних галузей націона-

## **Розділ 2. Сучасний стан акцизного оподаткування у країнах з розвиненими та трансформаційними економіками**

---

льних економік. Зокрема, виробництво алкогольної продукції та тютюнових виробів потребує здійснення зваженої акцизної політики, яка б була узгоджена окремими країнами і не викликала погіршення якісних показників розвитку ринку підакцизних товарів.

Також у рамках МС піднімаються питання і про ліцензування алкогольної продукції, її сертифікації, маркування, а також регулювання імпорту, враховуючи наявність ЄСП. Як один з варіантів розвитку подій пропонується здійснити прийняття єдиного технічного регламенту, який зможе врегулювати ситуацію, що склалася, а також не обмежить інтереси країн МС і ЄСП. Актуалізація даного питання пов'язана з необхідністю забезпечення недопущення недобросовісної міждержавної податкової конкуренції, створення рівних можливостей для реалізації фіскального потенціалу акцизного оподаткування для усіх держав-членів ЄСП.

Крім того, в умовах сучасної інтеграції існують певні проблеми при справлянні акцизного податку на територію МС. Незважаючи на наявність договірної правової бази, що визначає акцизну політику в МС, загальних її принципів для країн-учасниць, деякі питання залишаються нерегульованими. Так, у рамках МС для регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів кожна країна користується національним законодавством.

У свою чергу, різні за величиною ставки акцизів є бар'єром при здійсненні зовнішньої торгівлі між країнами МС. Відповідно, для захисту власних виробників і наповнення дохідної частини бюджетів усіх країн МС і ЄСП суверенні уряди вказують на необхідність уніфікації акцизної політики у рамках даних інтеграційних об'єднань, адже сьогодні податкове законодавство в Білорусі, Росії та Казахстані кардинально відрізняється у плані тих же ставок акцизів. Досягнення такої уніфікації можливо шляхом підняття ставок акцизів у Казахстані та за окремими категоріями підакцизних товарів у Білорусі.

Також з порядку денного не знімається і питання прийняття документа, що буде регламентувати окремі процедури формування та реалізації акцизної політики в рамках ЄСП за всіма підакцизними товарами, включаючи питання з виробництва, обороту і переміщення підакцизних товарів за ЄТТ (в умовах відсутності митного оформлення та контролю).

## **РОЗДІЛ 3**

# **ПРАКТИКА ВИКОРИСТАННЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ**

### **3.1. Оцінка реалізації фіскального потенціалу акцизного оподаткування в Україні**

Ефективність податкової системи будь-якої країни визначається тим, наскільки успішно та цілеспрямовано вона вирішує комплекс завдань, які пов'язані з формуванням достатніх доходів бюджету у вигляді податкових надходжень, регулюванням економічних процесів та вирішенням комплексу соціально-економічних проблем. За своєю економічною сутністю податкова система має фіскально-регулятивне призначення, яке проявляється у впливі на темпи й пропорції соціально-економічного розвитку держави. Окремо взята національна податкова система відображає конкретні умови: рівень розвитку економіки, соціальної сфери, зовнішньої і внутрішньої політики, традицій народу, географічне положення і безліч інших чинників. У зв'язку з цим склад податкової системи, структурні співвідношення окремих податків, порядок обчислення, форми розрахунків, організація податкової служби можуть значно відрізнятися.

Відповідно до концептуальних засад реформування податкової системи України основним напрямом є вирішення проблем, які пов'язані з визначенням оптимальної кількості податків, встановлення співвідношення між прямими та непрямими податками (за іншою класифікацією – податками на працю, споживання та капітал), чітке визначення об'єктів та суб'єктів оподаткування, а також реалізації комплексу заходів, які в своїй сукупності дозволяють оптимізувати податкове навантаження.

Щодо оптимізації оподаткування, то слід враховувати, що з погляду основних положень фінансової теорії, оптимізація рівня податкового навантаження є одним із методів вирішення питань ефективного управління фінансами держави та забезпечення регулювання параметрів розвитку окремих галузей національної економіки. Зважаючи на те, що оподаткування охоплює дві сторони податкових правовідносин – державу і платника податків, засадничим принципом оптимізації рівня

податкового навантаження є саме збалансування інтересів державного бюджету, суб'єктів підприємництва, громадян, держави.

Одним із найбільш дієвих інструментів податкового регулювання залишається специфічний акциз (в Україні – акцизний збір, з прийняттям Податкового кодексу – акцизний податок). Використання специфічних акцизів в Україні має майже двадцятирічну історію, причому окремі періоди його застосування були досить суперечливими. Однак і на сьогодні найбільш актуальними залишаються питання визначення оптимального рівня акцизного оподаткування та підвищення ефективності його безпосереднього використання як в обмеженні споживання товарів, які шкідливі для здоров'я людини, так і у впливі на інші якісні та кількісні параметри ринку підакцизних товарів.

Історично акцизний податок (до 2011 року – збір) в Україні має суттєве фіскальне значення, про що свідчать показники як перерозподілу ВВП через бюджет з використанням даного виду оподаткування, так і вплив акцизного податку на загальне значення доходів бюджету в цілому та податкових надходжень зокрема. Показники надходжень податку в Україні залежали від конкретних заходів акцизної політики, що реалізовувалася на окремо взятому етапі розвитку податкової системи України. Так, до 1992 року в Україні основними джерелами податкових надходжень були податки з обороту, прибутку та доходів громадян. Зазначимо, що в 1986–1991 роках питома вага податку з обороту в доходах бюджету СРСР знаходилася у межах 25,6–26,6 % [130, с. 176].

Саме на зміну податку з обороту прийшли ПДВ та акцизний збір. У 1992 році Декретом Кабінету Міністрів України був запроваджений акцизний збір, а до переліку підакцизних товарів, поряд з традиційними на сьогодні, був включений цілий ряд так званих товарів розкоші, зокрема: аудіо- та відеотехніка, одяг з натуральної шкіри, килими та кришталь, ікра та рибні делікатеси, шоколад та автомобільні шини, вироби з хутра, ювелірні вироби та ін. Однак як засвідчила практика адміністрування акцизного збору, такий підхід до використання специфічного акцизу в Україні виявився малоефективним, про що свідчать показники мобілізації збору до бюджету. Так, у 1996 році за рахунок акцизного збору було сформовано лише 3,7 % показника податкових надходжень бюджету країни.

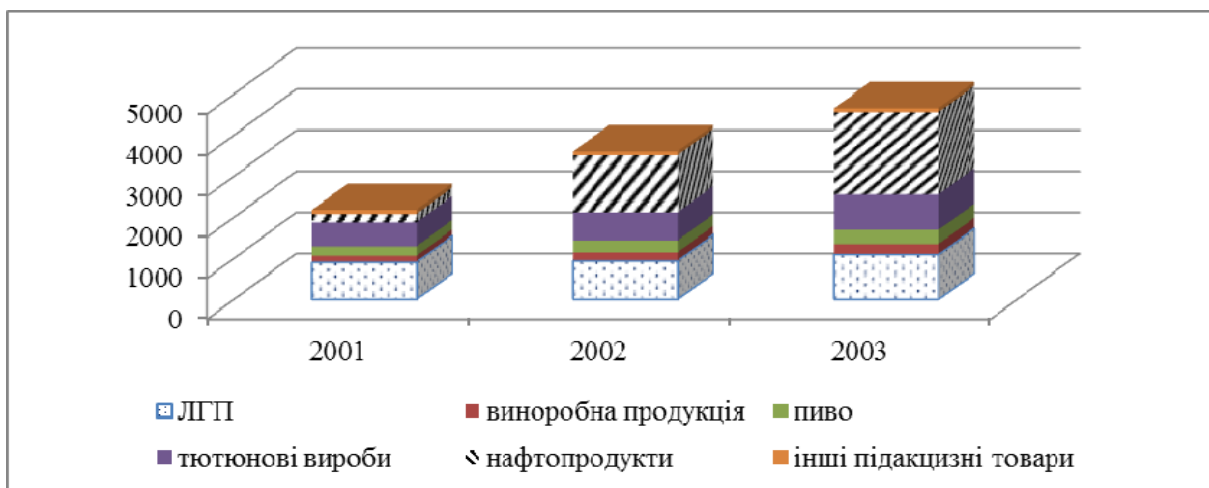
Якщо брати за основу перелік підакцизних товарів та підходи до встановлення ставок оподаткування, то еволюцію використання акцизного податку в Україні слід поділити на чотири етапи: 1992–1999 роки – в Україні застосовується досить широкий перелік підакцизних товарів, при чому до 1996 року надходження від його справляння залишаються на досить низькому рівні; 2000–2003 роки – у даному періоді було значно скорочено перелік підакцизних товарів, при чому саме в 2003 році було виключено зі складу підакцизних ювелірні вироби, які є класичними товарами розкоші (в 2003 році загальні надходження збору на 84,9 % були сформовані за рахунок оподаткування нафтопродуктів, алкогольних напоїв і тютюнових виробів); 2004–2010 роки – перелік підакцизних товарів залишався незмінним, а в механізм акцизного оподаткування було введено змішану систему оподаткування тютюнових виробів з одночасним застосуванням специфічних та адвалорних ставок акцизного збору, розпочато етапне підвищення акцизної складової у ціні реалізації підакцизних товарів, що особливо стосувалося тютюнових виробів, запроваджено механізм індексації ставок акцизного збору, що встановлюються у національній валюті; 2011 рік і до сьогодні – у IV розділі Податкового кодексу України було об'єднано цілий ряд законів та урядових постанов, наказів ДПА України, якими регулювалося стягнення акцизного збору, специфічний акциз отримав назву акцизного податку, до переліку підакцизних товарів було включено скраплений газ, вдосконалено підходи до визначення платників податку, об'єктів оподаткування, дати виникнення податкових зобов'язань та ін.

Проектуючи світовий досвід на сучасну практику використання акцизного податку, можна зробити висновок, що використання даного податку для оподаткування товарів першої необхідності є недоцільним, оподаткування товарів, шкідливих для людини чи природи, є найбільш перспективним, але вимагає ретельного підбору ставок, їх диференціації, визначення об'єктів оподаткування, переліку підакцизних товарів та ін., а оподаткування товарів розкоші стає менш перспективним, незважаючи на економічну сутність власне специфічного (індивідуального) акцизу. Для прикладу, в 2002 році (останній рік повноцінного застосування даного виду акцизного збору) питома вага надходжень акцизу з ювелірних виробів у загальних надходженнях акцизного збору з вітчизняних товарів становила 0,77 %, що фактично

було збитковим порівняно з затратами на його адміністрування. Крім того, відміна акцизного збору з ювелірних виробів фактично підтвердила неможливість використання адвалорних ставок акцизу самостійно без поєднання з специфічними та без застосування відповідних механізмів контролю за обсягами та цінами реалізації (використовується при оподаткуванні тютюнових виробів) в умовах сьогоденного стану розвитку податкового адміністрування України.

У 1996 році було прийнято цілий ряд законів, якими було визначено перелік підакцизних товарів, а також встановлено ставки акцизного збору, зокрема „Про ставки акцизного збору та ввізного мита на спирт етиловий та алкогольні напої”, „Про ставки акцизного збору та ввізного мита на тютюнові вироби”, „Про ставки акцизного збору та ввізного мита на транспортні засоби”, „Про ставки акцизного збору та ввізного мита на деякі товари (продукцію)” та ін.

У 1996–2003 роках середнє значення питомої ваги акцизного збору в доходах бюджету становило 4,8 %, у податкових надходженнях – 7,1 % (табл. 3.1), причому протягом даного часового періоду відбувалося зростання фіскальної ефективності акцизного збору, що було наслідком постійного вдосконалення механізму його застосування в Україні.



**Рис. 3.1. Структура надходжень акцизного збору з вітчизняних товарів у 2001–2003 роках (млн грн)**

*Джерело: побудовано з використанням даних Державної казначейської служби України.*

Протягом 2000–2003 років при досить стабільному зростанні номінальних надходжень збору в структурі надходжень акцизного збору

## Трансформація акцизної політики України

відбувається зниження питомої ваги надходжень від оподаткування лікєро-горілчаної продукції та тютюнових виробів з 35,2 % до 19,9 % та 29,5 % до 15,7 % відповідно. Одночасно як в номінальному, так і відносному вимірі зросли надходження акцизного збору з вітчизняних нафтопродуктів – з 204,9 млн грн в 2001 році до 1997,1 млн грн у 2003 році (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

### Фіскальна ефективність акцизного збору в 1996–2003 роках

Показник / роки	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Надходження, млрд грн	0,6	1,2	1,3	1,8	2,2	2,7	4,1	5,2
у % до ВВП	0,7	1,3	1,3	1,4	1,3	1,3	1,8	2,0
у % до доходів Зведеного бюджету	2,0	4,3	4,5	5,4	4,6	4,8	6,6	7,0
у % до податкових надходжень	3,7	6,1	5,9	7,1	7,2	7,2	9,0	9,7

*Джерело: складено з використанням даних Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України.*

Одним із основних факторів зростання надходжень акцизного збору на тютюнові вироби було введення в дію змішаної системи оподаткування. Так, Законом України „Про внесення змін до Закону України „Про Державний бюджет України на 2003 рік” та деяких інших законодавчих актів” [88], крім твердих фіксованих ставок, були запроваджені ставки у процентах до обороту з реалізації тютюнових виробів. У подальшому їх розмір (особливо це стосується основних товарних груп) змінювався протягом 2004–2008 років: з 1 січня 2004 року – 5 % до обороту; з 1 квітня 2005 року – 8 % до обороту; з 1 липня 2007 року – 10 % до обороту; з 1 січня 2008 року – 12,5 % до обороту; з 1 вересня 2008 року – 16 % до обороту.

Слід зазначити, що визначення фіскальної ефективності окремого податку як частки в доходах бюджету або в загальних податкових надходженнях не дозволяє отримати повної відповіді щодо ступеня використання фіскального потенціалу, адже в такому випадку фіскальний потенціал податку потрібно визначати як сукупність надходжень від його застосування, що потенційно можуть бути сформовані за рахунок повного використання бази оподаткування.

При проведенні оцінки реалізації фіскального потенціалу податків на споживання, специфічні ставки яких встановлені в національній валюті, необхідно враховувати наявність інфляційних процесів. Так, незважаючи на збільшення номінальних надходжень акцизного збору, реальні надходження в 2005 та 2007 роках знижувалися. Для нівелювання даного ефекту в вітчизняну практику стягнення акцизного збору було введено механізм індексації ставок, встановлених у національній валюті.

Найбільш прийнятним з погляду економічної сутності специфічного акцизу є визначення його фіскальної ефективності саме як співвідношення надходжень податку до його податкової бази. Однак, враховуючи те, що податкові пільги прямо впливають на показник фіскальної ефективності і одночасно є одним з інструментів реалізації його регулюючого потенціалу, при оцінці ступеня реалізації фіскального потенціалу акцизного податку також потрібно враховувати досягнення і інших відмінних від фіскальних цілей реалізації акцизної політики держави.

У 2004–2010 роках середнє значення питомої ваги акцизного збору в ВВП становило – 1,9 %, у доходах бюджету – 6,4 %, у податкових надходженнях – 8,6 % (табл. 3.2). Таким чином, на даному етапі еволюції акцизного оподаткування в Україні відбулося суттєве зростання його фіскальної ролі, що стало наслідком як подальшого вдосконалення процедур адміністрування, так і збільшення ставок збору, що особливо сприяло зростанню надходжень акцизного збору з тютюнових виробів.

Таблиця 3.2

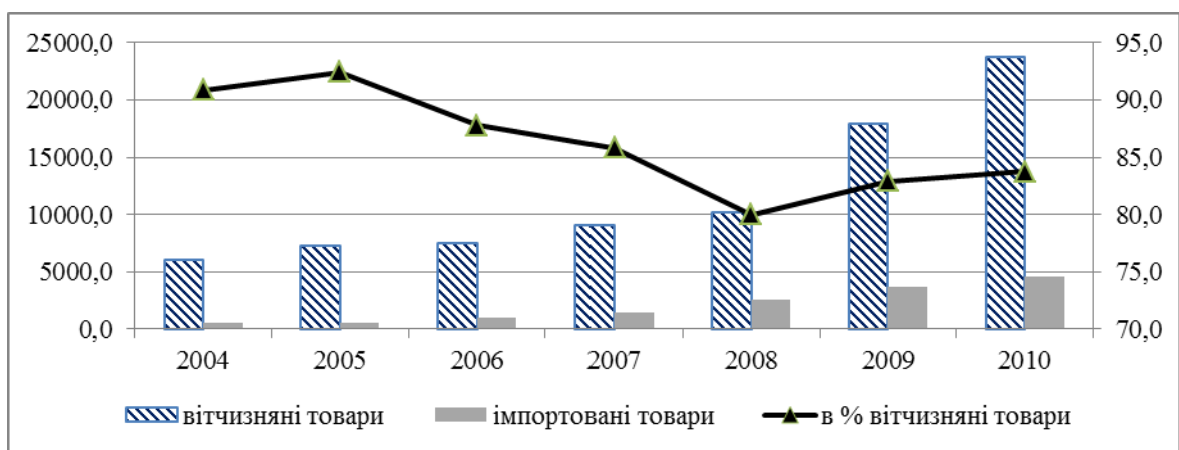
**Фіскальна ефективність акцизного збору в 2004–2010 роках**

<b>Показник / роки</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Надходження, млрд грн	6,7	7,9	8,6	10,6	12,8	21,6	28,3
у % до ВВП	1,9	1,8	1,6	1,5	1,3	2,4	2,6
у % до доходів Зведеного бюджету	7,4	5,9	5,0	4,8	4,3	7,5	9,0
у % до податкових надходжень	10,6	8,1	6,8	6,6	5,6	10,4	12,1

*Джерело: складено з використанням даних Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України.*



У 2004–2010 роках відбулося суттєве зростання надходжень акцизного збору як з вітчизняних, так і імпортованих товарів. Так, номінальні надходження акцизного збору у вказаному періоді зросли в 3,9 раза, з імпортованих – 7,5 раза. Вказані зміни стали наслідком етапного підвищення ставок збору, а також впровадження у вітчизняну практику податкового адміністрування цілого ряду нових інструментів, що в сукупності сприяли детінізації ринку підакцизних товарів. Крім того, в даному періоді відбулося зростання частки надходжень акцизного збору з імпортованих товарів у загальних надходженнях збору – з 9,1 % у 2004 році до 16,2 % у 2010 році (рис. 3.2).



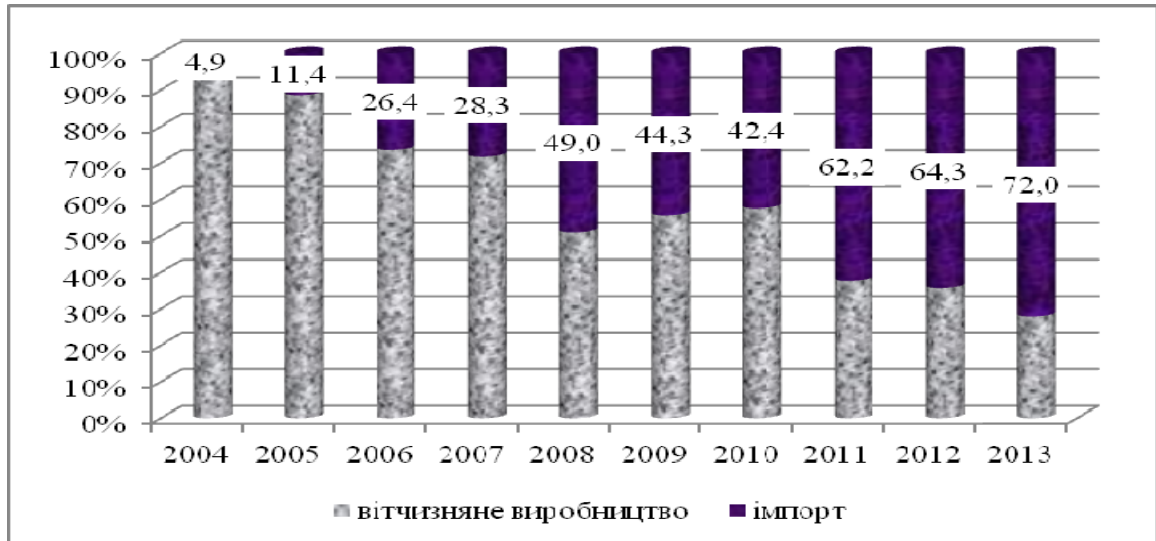
**Рис. 3.2. Динаміка надходжень та структура акцизного збору в 2004–2010 роках (млн грн)**

*Джерело: побудовано з використанням даних Державної казначейської служби України.*

Основним фактором збільшення частки надходжень акцизного збору з імпорту є зростання частки в реалізованих на митній території України нафтопродуктів імпортного походження. Так, якщо з загальної суми надходжень акцизного збору з нафтопродуктів у 2004 році у 2,5 млрд грн 95,1 % склали надходження від оподаткування нафтопродуктів вітчизняного виробництва, то вже в 2010 році при загальних надходженнях збору з нафтопродуктів у 6,6 млрд грн вказаний показник знизився до 57,4 % (рис. 3.3).

Нафтопереробна промисловість залишається однією з стратегічних галузей національної економіки. Зважаючи на це, відтворення та подальший розвиток нафтопереробної промисловості є однією з передумов подолання кризових явищ і забезпечення сталого економічного розвитку України. Однак на сьогодні сформувалася чітка тенденція до

зниження рівня виробництва продукції нафтопереробки, що викликано зниженням рівня власного видобутку нафти, скорочення обсягів імпорту нафти (є причиною високого експортного мита в країнах-постачальниках сирової нафти), а також зупинки виробництва на окремих нафтопереробних заводах (потужність підприємств галузі використовується лише на 15–25 % при середньосвітовому рівні 87 %).



**Рис. 3.3. Структура надходжень акцизного податку (збору) з нафтопродуктів в Україні в 2004–2013 роках (в %)**

*Джерело: побудовано з використанням даних Державної казначейської служби України.*

У 2010 році виробництво бензинів порівняно лише із 2009 роком зменшилось на 8,7 %; дизельного палива – зменшилось на 2,8 % та мазуту – на 4,0 %. Вказані показники засвідчують залежність вітчизняного ринку нафтопродуктів від імпорту, адже загальний середньорічний обсяг споживання нафтопродуктів Україною становить близько 16 млн т (5 млн т бензину й дизельного палива, 6 млн т мазуту) [44]. Наприклад у 2011 році збереглася тенденція до зниження виробництва вітчизняних нафтопродуктів: виробництво бензинів порівняно з 2010 роком знизилося на 8,0 %, дизельного пального – 24,4 %, мазуту – 11,6 %. Загальні обсяги переробки нафти зменшилися на 18,4 %. У структурі нафтової сировини, що надійшла на вітчизняні нафтопереробні заводи, українська сировина становила 34,7 %, імпорт з Росії – 55,2 % [43].

У 2013 році вказана тенденція отримала своє продовження. Так, виробництво бензинів порівняно з 2012 роком знизилося на 41,2 %, імпорт з Росії збільшився на 12,7 %.

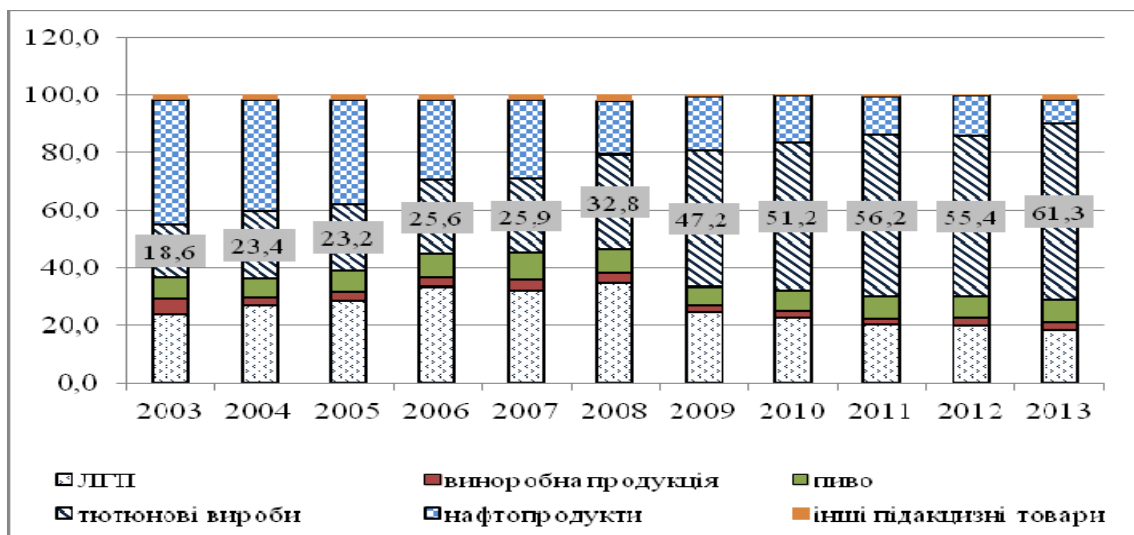
дизельного пального – на 30,3 %, мазуту – на 16,1 %. Вказана тенденція зберігалася і в I півріччі 2014 року, що проявилася у зниженні виробництва бензину та дизельного палива на 29,6 % та 15,6 % відповідно при одночасному зростанні виробництва мазуту на 8,3 % [125]. Зниження виробництва основних видів нафтопродуктів відбувалося на фоні зменшення показників їх офіційного споживання. Так, у 2013 році споживання бензину знизилося на 5,1 %, дизельного пального – на 1,1 %, мазуту – на 39 %.

Зазначимо, що глибина переробки нафти на вітчизняних нафтопереробних заводах у 55–75 % залишається на досить низькому (порівняно з європейським) рівні. Тому для зміни вказаної тенденції поряд з обґрунтованим збільшенням ставок специфічного акцизу необхідно реалізовувати заходи, направлені на переоснащення виробничих потужностей вітчизняних нафтопереробних заводів, оптимізацію структури таких потужностей шляхом скорочення потужностей установок первинної переробки і впровадження нових установок вторинної переробки [4, с. 135]. Наслідком реалізації таких заходів повинно стати збільшення показника переробки нафти до рівня глибокої схеми, тобто 90–95 %.

Найбільш різке зростання надходжень акцизного збору з вітчизняних товарів відбулося у 2008–2010 роках, коли внаслідок зміни напрямів акцизної політики в Україні, якісних та кількісних показників величини сукупного попиту, а також через внесення змін у законодавство з оподаткування акцизним збором, в 2008–2010 роках відбулися суттєві зміни і в структурі надходжень акцизного збору з вітчизняних товарів. Зміни в основному стосувалися як постійного підвищення величини ставок оподаткування, так і умов стягнення податку до бюджету. Так, лише в 2008–2009 роках Верховною Радою України було прийнято цілий ряд законодавчих та підзаконних актів. Основною метою їх прийняття було підвищення ставок акцизного збору та уточнення порядку їх встановлення, а також вдосконалення окремих процедур державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів.

У загальній сумі сплаченого у 2010 році акцизного збору з вітчизняних товарів 22,6 % становили надходження від оподаткування лікєро-горілкової продукції, 51,2 % – з тютюнових виробів, 8,6 % – з бензину та інших нафтопродуктів. Порівняно з 2007 роком у 2 рази

зросла питома вага надходжень акцизного збору з тютюнових виробів при одночасному зниженні питомої ваги надходжень з лікеро-горілчаних виробів (–10,0 %) та з нафтопродуктів (– 11,4 %). Зазначимо, що починаючи з 2003 року найбільш фіскальноважливими товарами (з погляду оподаткування акцизним податком) є тютюнові вироби, нафтопродукти та алкогольні напої, причому внаслідок реалізації активної акцизної політики в 2008–2010 роках суттєво зросла питома вага в надходженнях акцизного податку саме оподаткування тютюнових виробів – з 33,8 % до 51,2 %, а вже в 2013 році даний показник досяг 61,3 % від показника надходжень акцизного податку з вітчизняних товарів (рис. 3.4).



**Рис. 3.4. Структура надходжень акцизного податку (збору) з вітчизняних товарів у 2003–2013 роках (%)**

*Джерело: побудовано з використанням даних Державної казначейської служби України.*

Одним з основних чинників, що впливає на показники реалізації фіскального потенціалу податкової системи, як вже було зазначено вище, є обсяг використаних пільг зі сплати податків. Використання вилучень із загальних правил оподаткування залишається одним із найбільш ефективних інструментів регулювання економічних процесів, однак, зважаючи на їх вплив на показники фіскальної ефективності, питання доцільності їх застосування завжди є дискусійним. Податкові пільги закріплюються у нормативно-правових актах у вигляді відхилень від стандартних умов застосування окремого виду податку і стосуються об'єкта, ставки або інших елементів податку.

У країнах ОЕСР до таких відхилень відносять: застосування відмінних від стандартних ставок оподаткування; використання спрощеної системи оподаткування та звітності при визначенні податкових зобов'язань; застосування податкових знижок і вирахувань з об'єкта оподаткування, що знижують базу оподаткування; особливі умови оподаткування зовнішньоекономічних операцій, в тому числі і через застосування міжнародних фіскальних угод [124, с. 12]. В Україні практика використання вилучень із загальних правил оподаткування є досить суперечливою і вимагає зваженого підходу, адже з позиції побудови ефективної податкової системи саме податкові пільги створюють певні перекоси в оподаткуванні як окремих груп платників податків, так і цілих галузей національної економіки. Відповідно, застосування податкових пільг з акцизного податку звужує податкову базу, а також створює передумови для використання норм пільгового оподаткування у схемах мінімізації сплати податків. Одночасно сфера застосування податкових пільг зі сплати акцизного податку має обмежений характер, виходячи з економічної сутності самого специфічного акцизу.

Рівень використання пільгового оподаткування в Україні впливає на фіскальну ефективність податкової системи, що є цілком об'єктивним процесом адже при зменшенні його рівня одночасно збільшується і показник податкових надходжень. Так, лише протягом 2005–2010 років номінальна величина втрат бюджету від використання пільгового оподаткування зросла в 3 рази при одночасному зниженні загальної кількості користувачів податкових пільг та помірного зростання (+0,7 %) кількості їх використання. У структурі пільг зі сплати акцизного податку (збору) протягом усього періоду його застосування переважають звільнення від оподаткування операцій з підакцизними товарами, які використовуються для подальшого виробництва підакцизних товарів (переважно формується за рахунок звільнення від оподаткування спирту етилового ректифікованого, який у подальшому використовується для виробництва лікєро-горілчаної продукції та не значною мірою з продукції підприємств первинного виноробства), а також операції з реалізації підакцизних товарів на експорт (хоча виходячи з економічної сутності акцизного податку як податку на споживання дане вилучення не можна вважати пільгою).

Якщо характеризувати регіональний розподіл сплати акцизного податку до бюджету, то тут історично склалося, що в більшості випадків вони формуються за рахунок платників Полтавської та Харківської областей, м. Києві (додаток Е). У сумарному виразі платники вказаних регіонів у 2012 році забезпечили 53,4 % загальних надходжень акцизного податку з вітчизняних товарів. Вказана ситуація викликана тим, що саме в даних регіонах знаходяться на обліку найбільші виробники тютюнових виробів.

Початком нового етапу використання специфічного акцизу в Україні стало прийняття Податкового кодексу [85]. Так, у розділі VI „Акцизний податок” була здійснена уніфікація та кодифікація законодавства, яким було врегульовано стягнення акцизу в Україні. Зокрема, було враховано та систематизовано положення Декрету Кабінету Міністрів України „Про акцизний збір”, закони України „Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби”, „Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої”, „Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби”, „Про ставки акцизного збору на деякі транспортні засоби та кузови до них”, „Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)”, „Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів”, цілий ряд постанов уряду та наказів ДПА України.

Ключовими завданнями, які ставилися при реформуванні специфічних акцизів в Україні, були визначені як: формування ефективної системи такого оподаткування з використанням економічно обґрунтованого рівня і структури ставок податку; забезпечення виконання ним функції, пов’язаної з обмеженням споживання окремих товарів (досягається через поступове збільшення частки акцизу в ціні реалізованих підакцизних товарів внаслідок підвищення ставок акцизного податку на лікєро-горілчані, тютюнові вироби), а також наближення механізму справляння специфічних акцизів до вимог законодавства ЄС.

Податковим кодексом було закріплено майже такий перелік підакцизних товарів, який діяв і до його прийняття. Однак додатково до вказаного переліку включений скраплений газ, що відповідає європейській практиці та кореспондує з вимогами Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року (щодо реструктуризації системи Спільноти щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії) [141].

У цілому впровадження цілого ряду новацій до механізму стягнення акцизного податку дозволило збільшити надходження податку в 2011 році до рівня 33,9 млрд. грн., що на 19,8 % більше показника 2010 року. У 2012 році надходження акцизного податку становили 38,4 млрд грн. Надходження акцизного податку з товарів вітчизняного виробництва склали 28,6 млрд грн, з них 55,4 % – тютюнові вироби (–0,8 % до 2011 року), 19,8 % – лікєро-горілочна продукція (без змін), 7,6 % – пиво (–0,1 %), 11,4 % – нафтопродукти (+1,2 %). Зазначимо, що в 2011 році зберігалася тенденція до зростання надходжень акцизного податку з нафтопродуктів імпортного походження (+976,5 млн грн) при зниженні надходжень податку з нафтопродуктів вітчизняного виробництва (–74,3 млн грн). Середньомісячні надходження акцизу з вироблених в Україні тютюнових виробів в 2012 році – 1,32 млрд грн, лікєро-горілочної продукції – 473 млн грн, пива – 180 млн грн, виноробної продукції – 51,7 млн грн. У 2013 році середньомісячні надходження акцизу з вироблених в Україні тютюнових виробів становили 1,4 млрд грн, лікєро-горілочної продукції – 418,5 млн грн, пива – 179,5 млн грн, виноробної продукції – 65,4 млн грн.

Із загальної суми надходжень податку в 2012 році 52,7 % надходжень сформували підприємства, що були зареєстровані в Центральному офісі з обслуговування великих платників податків (звітувало 92 з 588 платників акцизного податку з вітчизняних товарів), переплата 398,3 млн грн (лікєро-горілочна продукція – 241,5 млн грн). В 2013 році надходження акцизного податку з великих платників податків склали 60,9 % загальних надходжень податку до бюджету.

Таким чином, приведені дані засвідчують, що основним джерелом формування надходжень акцизного податку в Україні останніми роками є оподаткування тютюнових виробів (з наявною тенденцією до подальшого зростання питомої ваги даного виду оподаткування), з відносно стабільними надходженнями податку від лікєро-горілочної продукції, пива та виноробної продукції (зростання відбувається у межах індексу інфляції). Одночасно відбувається зниження рівня надходжень акцизного податку з нафтопродуктів вітчизняного виробництва за одночасного зростання – з імпортованих. Тому до основних напрямів підвищення фіскальної ефективності акцизного податку та, відповідно, виконання затверджених бюджетних показників надходження акцизного податку, поряд з наступною трансформацією механізму контролю з боку державних органів за виробництвом та обігом

підакцизних товарів (зокрема в частині створення централізованої автоматизованої системи контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів), а також руйнуванням схем ухилення від сплати акцизного податку є розширення переліку підакцизних товарів, збільшення рівня ставок податку з вдосконаленням механізму їх диференціації.

### **3.2. Податкове регулювання у системі заходів акцизної політики держави**

Невід’ємною частиною механізму акцизного оподаткування є наявність комплексу інструментів податкового регулювання, а також використання сучасних підходів до адміністрування акцизного податку, адже більшість проблем у реалізації фіскального та регулюючого потенціалу специфічного акцизного оподаткування в Україні пов’язані саме з даними аспектами реалізації акцизної політики держави. Так, надання переваги досягненню фіскальних цілей при реформуванні акцизного податку не дозволяє ефективно його використовувати в регулюванні якісних та кількісних параметрів розвитку ринку підакцизних товарів. У свою чергу, наявність дискусійних норм у податковому законодавстві, відсутність інструментів контролю за використанням окремих пільг та преференцій в акцизному оподаткуванні, нерегульованість функціонального розподілу повноважень між окремими органами виконавчої влади залишається одним з основних чинників, що впливає на ефективність адміністрування акцизного податку в Україні.

Основною причиною зниження рівня ефективності використання регуляторного потенціалу системи акцизного оподаткування є наявність перманентного протиріччя – необхідності збалансування рівня реальних доходів бюджету країни із зростаючими соціальними зобов’язаннями держави, що призводить до збільшення рівня опосередкованого податкового навантаження. У свою чергу, з використанням інструментів податкового регулювання здійснюється активний та цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин з метою досягнення бажаних соціально-економічних результатів.

Для України як і для багатьох інших країн з трансформаційними економіками важливим залишається оптимізація податкового навантаження та вибір ефективних інструментів податкового регулювання,



адже соціально-економічні умови та транзитивна специфіка господарювання потребують пошуку особливих інструментів податкового регулювання. Крім того, якщо до кризи 2008–2009 років урядом країни основана увага приділялася зростанню рівня іноземних інвестицій, то сучасні умови вказують на необхідність пошуку внутрішніх фінансових ресурсів.

Саме в даній площині кожна країна обирає власний шлях реалізації регулюючого потенціалу акцизного оподаткування. Так, країнами – новими членами ЄС реалізуються суттєві реформи оподаткування процесів споживання. Ще в 2009–2010 роках Латвія та Литва збільшила ставки спеціальних акцизів на алкогольну та тютюнову продукцію. Естонія у 2010 році збільшила ставки акцизів на паливо, тютюнові та алкогольні вироби в 1,05–1,64 раза, на електроенергію – в 1,4 раза. У свою чергу, Румунія поєднала підвищення ставок специфічних акцизів із зниженням ставки ПДВ до 5 % для будівництва, причому збільшивши стандартну ставку податку з 19 % до 24 %. Польща, у свою чергу, підвищила акцизи на тютюнові вироби та зменшила їх для біопалива [60, с. 115].

Аналіз наявних практик акцизного оподаткування дозволяє говорити про ефективність використання таких інструментів податкового регулювання, як: диференціація ставок податків шляхом застосування знижених або підвищених ставок; зміна порядку визначення об'єкта оподаткування; зміна умов, періодичності та бюджетного призначення сплати окремих податків та зборів; надання податкових пільг та преференцій; використання альтернативних систем оподаткування та ін.

Як зазначалося в п. 1.3, використання чітко визначеного набору важелів і методів податкового регулювання дозволяє реалізовувати заходи, спрямовані на: підвищення ефективності використання матеріальних і фінансових ресурсів; забезпечення формування умов та стимулів для активізації інвестиційної та підприємницької діяльності; узгодження інтересів різних суб'єктів господарювання, населення країни, центральних і регіональних рівнів державного управління [35, с. 11]. Поряд з позитивним впливом, що здійснюють податкові пільги на активізацію підприємницької діяльності, їх застосування призводить і до цілого ряду негативних явищ. Так, поряд з зниженням фіскальної ефективності податкової системи, використання податкових

пільг веде до порушення основних засадничих принципів оподаткування – справедливості та нейтральності.

Основною метою оптимізації використання акцизного податку є досягнення балансу між економічною ефективністю і соціальною справедливістю системи оподаткування. Досягнення оптимального рівня регулювання економічних процесів акцизним оподаткуванням можливе лише за умови використання усього комплексу методів податкового регулювання, причому структура податкового механізму повинна відповідати особливостям розвитку національного ринку товарів підакцизної групи та здійснюваної бюджетно-податкової політики.

Також, як вже зазначалося вище, в частині використання акцизного податку в регулюванні економічних процесів найбільш актуальним питанням залишається визначення балансу між виконанням даним податком фіскальної функції та функції, що прямо пов'язана з обмеженням рівня споживання товарів, шкідливих для людини або природи. Дане питання залишається одним з ключових при реформуванні акцизного податку в Україні. Так, диференціація податкових ставок та їх значний розмір суттєво впливає на структуру ринкових цін, внаслідок чого відбуваються зміни у структурі сукупного попиту. Водночас щодо теорії оптимального оподаткування ставки податків можуть бути диференційованими і встановлюватися згідно з попитом на конкретний товар.

Протягом 2003–2010 років обсяг використаних пільг зі сплати акцизного збору збільшився в 3,3 раза – з 3,9 млрд грн до 13,2 млрд грн, хоча відносно номінальних надходжень збору обсяг пільг, починаючи з 2006 року, щорічно знижувався – з 89,2 до 55,8 % в 2010 році. Фактором зниження відносного рівня використання пільг стало у тому числі і скорочення кількості пільговиків, що викликано процесами, пов'язаними з динамічною структуризацією ринку підакцизної продукції. Одночасно з тенденціями до зниження відносного рівня використання пільг відбувається і збільшення середньої величини пільги. Якщо порівнювати з 2003 роком, то номінально їх величина в 2010 році збільшилася більш ніж у 4,4 раза – з 10,8 до 47,6 млн грн (табл. 3.3). У 2012 році вказаний показник становив 58,8 млн грн, у 2013 році – 94,3 млн грн.

Для регулювання якісних і кількісних показників виробництва та споживання підакцизних товарів Кодексом застосовується цілий

## Трансформація акцизної політики України

ряд пільг зі сплати акцизного податку, а також диференціація його ставок. Так, для стимулювання енергозбереження встановлено нульову ставку податку на біоетанол, який використовується для виробництва біологічних видів палива. Крім того, такий підхід застосовується і при оподаткуванні операцій з реалізації вітчизняних та імпортованих нафтопродуктів, які в подальшому використовуються як сировина для виробництва етилену. У загальній сумі пільг такі звільнення у 2012 році становили 4,8 %. За операціями з імпорту легких та важких дистилятів, які в подальшому використовуються у якості сировини для виробництва етилену, втрати бюджету склали 153,8 млн грн.

Протягом 2011–2012 років (поряд зі зростанням кількості платників акцизного податку) відбулося зростання і кількості пільговиків. Вказана тенденція спостерігалася на фоні деякого скорочення у 2012 році загального обсягу використаних пільг зі сплати податку з одночасним зростанням вартості однієї податкової пільги.

Таблиця 3.3

### Динаміка використання податкових пільг з акцизного збору в 2003–2010 рр.

Види / роки	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Усього	3948,2	4833,8	6311,7	6741,5	7100,2	7361,9	9925,3	13223,8
Експорт	1674,6	1753,1	1962,8	2290,4	1986,8	1528,5	2130,8	2312,0
Експорт (алкогольні напої та тютюнові вироби)	189,6	379,9	755,1	772,4	868,7	1059,4	1671,9	3234,5
Подальше виробництво	1850,0	2276,3	3456,0	3674,9	4237,6	4765,1	6100,7	7624,4
Кількість пільговиків	282	269	233	213	197	205	196	195
Кількість використаних пільг	367	350	316	288	266	273	280	278
Вартість однієї пільги, тис. грн	10,8	13,8	20,0	23,4	26,7	27,0	35,4	47,6
Отримано пільг на 1 пільговика, тис. грн.	14,0	18,0	27,1	31,7	36,0	35,9	50,6	67,8

Джерело: складено з використанням даних [www.sts.gov.ua](http://www.sts.gov.ua).

Зазначимо, що загальна практика застосування податкових пільг в Україні є досить суперечливою, а її оцінка потребує застосування зваженого підходу, адже з позиції побудови ефективної податкової системи податкові пільги створюють певні перекоси в оподаткуванні як окремих груп платників податків, так і цілих галузей національної економіки. Крім того, застосування податкових пільг звужує податкову базу, впливає на розподіл податкового тягаря, створює передумови для застосування норм пільгового оподаткування у схемах мінімізації сплати податків [137, с. 585]. Слід зазначити, що показник пільгомісткості вітчизняного механізму специфічного акцизного оподаткування (відношення прямих втрат від надання пільг зі сплати податку до його надходжень) порівняно з іншими бюджетоутворюючими податками, протягом всього періоду застосування акцизного податку (збору) в Україні залишається незначним. Так, його показник у 2001–2010 роках знаходився у межах 0,4–8,8 %<sup>26</sup> і, як правило, прямо залежав від рівня використання пільг зі сплати акцизного збору в стимулюванні виробництва вітчизняних транспортних засобів. Для порівняння – у 2013 році вказаний показник становив 11,6 %, що на 1,8 % більше відповідно показника 2012 року.

У цілому, при прийнятті Кодексу було систематизовано підходи до визначення об'єкта оподаткування акцизним податком та чітко встановлено перелік операцій, які підлягають звільненню від оподаткування. Порівняно з попередньою практикою, перелік пільг зі сплати акцизного податку доповнено новими позиціями: ввезення підакцизних товарів як технічної або гуманітарної допомоги (крім алкогольних напоїв та тютюнових виробів), операцій із ввезення еталонних чи тестових (моніторингових) зразків тютюнових виробів. Зокрема, за загальним правилом, що застосовується у більшості країн світу, до оподаткування підакцизних товарів (продукції) у країні споживання такої продукції не підлягають оподаткуванню акцизним податком операції з реалізації підакцизних товарів (продукції) на експорт. Право на таке звільнення мають лише виробники такої продукції, а також її власники, якщо продукція була виготовлена з давальницької сировини

---

<sup>26</sup> Пільги зі сплати податку при експорті підакцизних товарів, а також їх передачі для подальшого виробництва підакцизних товарів було визначено як елемент специфічного акцизу (зважаючи на його економічну сутність) і при розрахунках не враховувалися

(для нафтопродуктів). Крім того, за умови відсутності подальшої реалізації на митній території України без сплати акцизного податку експортером ввозяться раніше експортовані підакцизні товари (продукція), що мають недоліки, які перешкоджають їх реалізувати на митній території країни імпортера [68, с. 22].

Поряд з виключенням зі складу об'єктів оподаткування окремих видів операцій з підакцизними товарами як окремі податкові преференції можна визначити і відстрочення сплати акцизного податку з використанням інституту податкового векселя. Даний механізм передбачає надання можливості суб'єктам підприємницької діяльності отримувати спирт етиловий за умови видачі податкового векселя з відстрочкою сплати податку, розрахованого на готову продукцію, на термін до 90 календарних днів. У такому випадку податкові векселі виступають гарантією сплати суми податку при отриманні спирту для виробництва підакцизної продукції.

Кодексом передбачено, що умовою погашення векселя, який виданий при отриманні спирту етилового за нульовою ставкою, є документальне підтвердження цільового використання вказаного спирту. Таким чином, за вексельною формою сплати акцизного податку податкове зобов'язання виникає безпосередньо у виробника таких алкогольних напоїв, а податковий вексель, виданий при отриманні спирту етилового, є гарантією його сплати. У частині звільнень від оподаткування окремих груп нафтопродуктів, що також отримуються під векселі за окремою процедурою (стаття 229 Кодексу), то податкові зобов'язання з операцій з такими нафтопродуктами можуть виникати лише у випадку встановлення того, що не виконано або більше не виконуються умови кінцевого використання, визначені положеннями національного законодавства для цілей надання звільнень від сплати акцизного податку.

Також для застереження використання підакцизних товарів (у межах пільгових режимів) не за цільовим призначенням Кодексом передбачено застосування окремого виду фінансової відповідальності. Так, у разі встановлення випадків порушення умов пільгових режимів використання підакцизних товарів застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафу з застосуванням коефіцієнта 1,5 до суми податку, яка повинна була бути сплаченою до бюджету.

Прямі втрати бюджету України від застосування пільг зі сплати акцизного податку в 2013 році становили 3,2 млрд грн за вітчизняними товарами і 0,7 млрд грн – за імпортованими, що в 1,2 та 4,6 рази більше відповідного показника 2012 року. У структурі таких втрат найбільшу питому вагу мають звільнення від оподаткування операції з реалізації спирту етилового денатурованого, який використовується як сировина для виробництва продуктів органічного синтезу (55,1 % від загального підсумку); застосування ставки 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту з біоетанолу, який використовується для виробництва біопалива (27,2 %); звільнення від оподаткування продукції первинного виноробства у разі її використання при подальшому виробництві виноробної продукції (7,1 %).

Зазначимо, що використання акцизів з нафтопродуктів на початку їх застосування переслідувало виключно фіскальні цілі. Однак еволюція підходів до використання акцизного оподаткування, а також зміна пріоритетів у застосуванні заходів податкового регулювання дозволили вивести на перший план екологічні цілі. Так, використання акцизного податку для оподаткування нафтопродуктів у країнах ЄС здійснюється у тісному взаємозв'язку з використанням основних положень екологічного оподаткування. Саме за допомогою податкової диференціації стимулюється вихід на ринок більш екологічно чистих видів нафтопродуктів. Однак з погляду досягнення екологічних цілей незрозумілим є застосування більш високих ставок для оподаткування бензину порівняно з дизельним паливом (з екологічної точки зору саме споживання дизельного палива вчиняє набагато більший негативний вплив на навколишнє середовище ніж неетилований бензин).

Реалізація регулюючого потенціалу акцизного податку не можлива без впровадження дієвих інструментів контролю за обігом підаткованих товарів, що також належить і до регулювання ринку нафтопродуктів. Так, незважаючи на застосовувані заходи державного регулювання ринку нафтопродуктів, за оцінками експертів, частка контрабандного та фальсифікованого моторного палива в загальному обсязі автомобільних бензинів та дизельного палива, що реалізується на території України, в різні періоди досягала 30 %, що становить загрозу національній економіці та щорічно призводить до істотних втрат державного бюджету, які в загальному вираженні обраховуються у декілька млрд грн на рік.

Також не дала очікуваного результату впроваджена в Кодексі диференціація ставок акцизного податку з нафтопродуктів, причому їх рівень був прямо пов'язаний з якісними характеристиками таких підакцизних товарів. Однак здійснити ефективний контроль за реалізацією нафтопродуктів, в оподаткуванні яких застосовуються різні ставки акцизу, досить складно, причому наявність даної диференціації є одним з можливих шляхів зниження рівня податкових зобов'язань зі сплати акцизного податку до бюджету.

Необхідною умовою перегляду акцизної політики в сфері оподаткування нафтопродуктів є реалізація заходів, направлених на посилення державного контролю за їх виробництвом та обігом шляхом впровадження у вітчизняну практику нових процедур, зокрема це стосується ліцензування даного виду виробництва підакцизних товарів, визначення виключного переліку виробників нафтопродуктів, що мають завершений цикл виробництва, використання маркування нафтопродуктів (із застосуванням спеціально розробленої хімічної речовини). Реалізація таких заходів дозволить використати регулюючий потенціал акцизного податку через застосування диференціації ставок податку для відповідного стимулювання виробництва та реалізації більш якісних нафтопродуктів.

З погляду на можливість ліквідації залежності національної економіки від імпорту нафти досить актуальним є налагодження виробництва альтернативних видів палива. Так, бензинова залежність країни може бути істотно зниженою за рахунок виробництва й використання таких альтернативних видів палива, як біоетанол. Як засвідчують розрахунки, лише при виділенні під вирощення кукурудзи як сировини для виробництва біоетанолу 3–3,5 млн га (з нині необроблюваних 7 млн га) виникне можливість виробити 5–7 млн т альтернативного палива та 4,5–6,5 млн тонн кормів для тваринництва. Крім того, в перспективі можна поставити та відповідно вирішити завдання заміни до половини споживаного в країні обсягу світлих нафтопродуктів (бензину) [38, с. 52].

До найбільш відомих видів біопалива відносять: етанол, біодизель, біогаз, метан та ін. Найбільш поширеним видом біопалива є біоетанол. Відповідно до Кодексу акцизний податок за ставкою 0 гривень за 1 літр 100 % спирту застосовується до операцій з реалізації біоетанолу, що використовується як сировина для виробництва бензинів моторних сумішевих із вмістом біоетанолу. Такі бензини отримуються

шляхом змішування палива, одержаного з нафтової сировини з біоетанолом та добавками на основі біоетанолу, біодизелю або з іншими біокомпонентами, вміст яких відповідає вимогам нормативних документів на паливо моторне сумішеве [68, с. 146]. Добавки на основі біоетанолу є біокомпонентами моторного палива та отримуються шляхом синтезу із застосуванням біоетанолу або змішуванням біоетанолу з органічними сполуками та паливом, одержаними з вуглеводневої сировини, в яких вміст біоетанолу відповідає вимогам нормативних документів та які належать до біопалива.

За оцінками представників Єврокомісії, обсяги виробництва біопалива в світі прямо залежать від рівня використання податкових пільг, зокрема і зі сплати акцизного податку. Тому для реалізації заходів, направлених на підтримку виробництва вітчизняного біопалива, вбачається за доцільне переглянути практику надання податкових пільг, а також імплементувати у національне законодавство вже наявні світові практики податкового стимулювання його виробництва [113, с. 182]. Таким чином, перспективними напрямками трансформації акцизної політики щодо біопалива є податкове стимулювання його виробництва шляхом затвердження чіткого переліку податкових пільг та преференцій з одночасним впровадження жорсткого контролю за виробництвом та обігом біопалива.

Оцінки та відповідного відображення у державній політиці регулювання виноробної галузі потребує питання підтримки виробництва якісної вітчизняної продукції. Це стосується як безпосереднього використання фіскальних інструментів (подальша диференціація ставок податку), так і контролю за її якісними показниками, а також провадження інших заходів нетарифного регулювання. Однак, з іншого боку, потребує розширення функція контролю органів фіскальної служби за використанням спирту етилового виробниками винопродукції.

Вдосконалення підходів до оподаткування різних груп виноробної продукції дозволить стимулювати виробництво в Україні якісної виноробної продукції; забезпечити використання в кріпленні вин натурального виноградного спирту, а не етилового ректифікату; досягти суттєвого наближення національних стандартів виробництва вин до норм ЄС; а також усунути перекося в оподаткуванні акцизним податком товарів-замінників.



Аналіз наявних досліджень щодо побудови оптимальної системи акцизного оподаткування тютюнових виробів вказує на доцільність надання переваги специфічній системі сплати акцизного податку. Така система, поряд з забезпеченням більш ефективної реалізації фіскального потенціалу акцизного податку, дозволяє суттєво впливати на рівень споживання тютюнових виробів. Єдиним аргументом на користь систем акцизного оподаткування тютюнових виробів, заснованих на адвалорному оподаткуванні, є реалізація протекціоністських заходів, які пов'язані з захистом національних виробників тютюнових виробів найнижчої цінової категорії.

Саме даному підходу в оподаткуванні тютюнових виробів надається перевага останніми роками і в Україні. Так, у 2013 році було зменшено адвалорну ставку акцизного податку з 20 до 12 % (для сигарет без фільтра) та з 25 до 12 % (для сигарет з фільтром). Одночасно специфічна складова акцизного податку була збільшена в номінальному вираженні на 46,9 %, таким чином склавши 72,7 грн з 1 000 шт. для сигарет без фільтру і 162,6 грн для сигарет з фільтром.

Таким чином, вплив податкових важелів на окремі товарні ринки залишається не повністю дослідженим. Це безпосередньо стосується і ринків, які регулюються державою за окремими специфічними процедурами. Основною проблемою ринку підакцизних товарів залишається відсутність чіткої довгострокової державної політики регулювання виробництва та обігу таких товарів. Саме від ефективності державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів безпосередньо залежить якість виконання специфічним акцизом фіскальної і регулюючої функцій.

У цілому перші підсумки реалізації новацій Кодексу свідчать про недостатність запропонованих заходів стимулювання виробництва якісних підакцизних товарів та необхідність подальшого підвищення ефективності застосування інструментів податкового регулювання, що особливо актуальне для нафтопереробної галузі та виноробства. Однак умовою впровадження таких заходів є подальше розширення бази оподаткування шляхом упорядкування застосування податкових пільг, руйнування схем ухилення від сплати акцизного податку, залучення до такого оподаткування тіньових оборотів, що дозволить підвищити фіскальну ефективність акцизного оподаткування та, відповідно, створить можливість реалізації заходів стимулювання (за умови

застосування новітніх інструментів контролю за якісними параметрами реалізації підакцизних товарів).

При окресленні перспектив подальшого зростання акцизної складової в ціні підакцизних товарів часто вказується, що такі дії прямо ведуть до зростання рівня контрабанди товарів підакцизної групи на митну територію України. Особливо на дані обставини вказують при розгляді можливості збільшення ставок акцизного податку на тютюнові вироби. В окремих наукових дослідженнях [128, с. 63] відстоюється думка, що уряд не повинен перешкоджати збільшенню акцизного податку на тютюнові вироби через побоювання загрози контрабанди підакцизних товарів і порушення законодавчих норм, які її супроводжують. Емпіричні дослідження у багатьох країнах вказують, що рівень оподаткування тютюнових виробів сам по собі ще не спричиняє контрабанду. Остання залежить також від таких чинників, як рівень корупції, соціальна толерантність до нелегальної діяльності, присутність неформальних дистриб'юторських мереж і організованої злочинності, обсяг продажів у місцях стихійної торгівлі та ін. Тому вказується на необхідність реалізації комплексу заходів, направлених на протидію тінізації ринку підакцизних товарів, які б зробили діяльність контрабандистів менш прибутковою, більш для них небезпечною, складною і дорогою.

При визначенні перспектив реформування акцизного оподаткування слід враховувати, що збільшення ставок акцизного податку призводить до зниження рівня споживання підакцизних товарів, однак, якщо таке зростання помірне – відбувається зростання і надходжень акцизного податку. Одночасно зниження рівня виробництва алкогольних напоїв та тютюнових виробів може стати одним із факторів зниження рівня сплати підприємствами-виробниками інших податків та зборів. Відповідно, оцінка можливих фіскальних, регулюючих, екологічних та соціальних ефектів від зростання рівня акцизного оподаткування, здійснення диференціації ставок акцизного податку, впровадження у практику вітчизняного оподаткування нових інструментів регулювання якісних та кількісних параметрів ринку підакцизних товарів є основною умовою визначення та реалізації подальших заходів трансформації акцизної політики України.

### **3.3. Вплив специфічного акцизу на параметри розвитку окремих товарних ринків (на прикладі алкогольних напоїв та тютюнових виробів)**

Серед загального комплексу регулюючих впливів у сучасній практиці державою можуть використовуватися різноманітні методи вдосконалення ринкових відносин. Їх спектр змінюється від переважного використання методів адміністративного впливу до методів фінансово-економічного характеру (зміна податкової політики, бюджетної, митної, інвестиційної тощо).

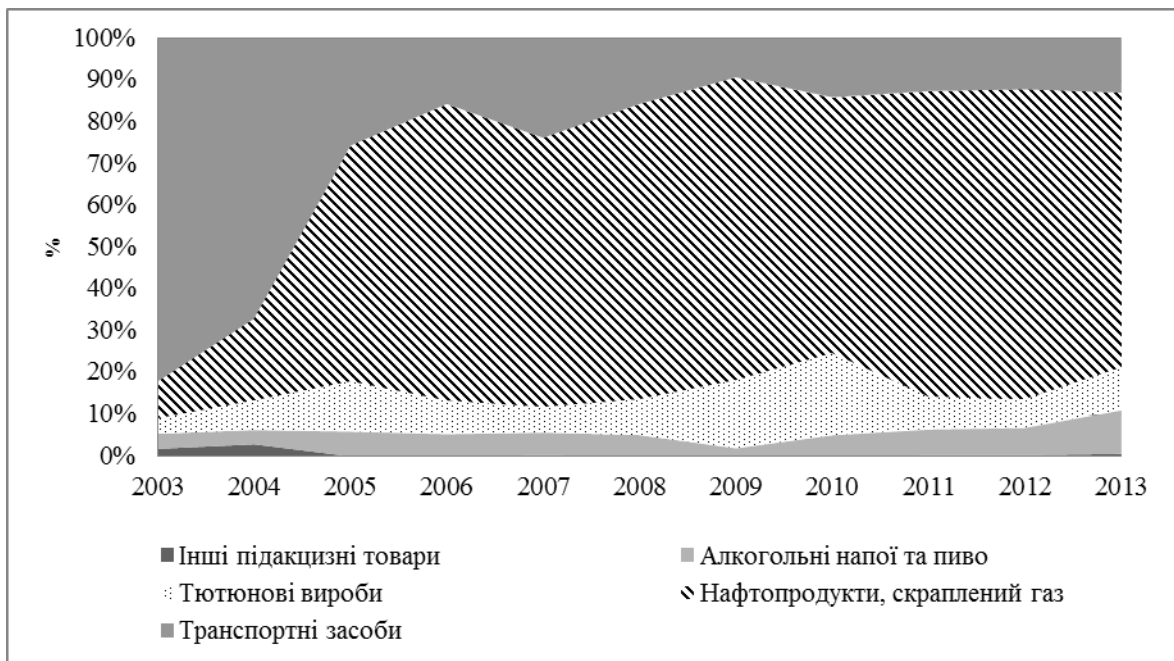
Формулювання підходів до визначення принципів та методів державного регулювання і вибору ефективної акцизної політики базується на вивченні сучасного етапу розвитку окремих сегментів ринку підакцизних товарів, зокрема алкогольної та тютюнової продукції. Це пов'язано з тим, що надходження від оподаткування зазначених товарів формують основну частину надходжень внутрішнього специфічного акцизу.

Так, у структурі надходжень акцизного податку з вітчизняних товарів переважають алкогольні напої, тютюнові вироби та нафтопродукти. Причому в динаміці така структура дещо змінюється, а саме: частка надходжень акцизу від оподаткування нафтопродуктів скоротилася майже на 35 % при одночасному зростанні частки надходжень від оподаткування тютюнових виробів на 43 % (рис. 3.1 та 3.4). Щодо надходжень від оподаткування алкогольних напоїв, то протягом 2003–2008 років частка зросла на 9 %, а в 2009–2013 роках скоротилася на 19 %.

На відміну від надходжень акцизного податку з вітчизняних товарів, в структурі імпортного акцизного податку суттєву питому вагу займають надходження від оподаткування транспортних засобів (рис. 3.5). Щодо надходжень з тютюнових виробів, то їх частка коливалась в інтервалі від 3,7 % у 2003 р. до 19,5 % у 2010 р., а в 2011–2013 роках скоротилася на 9,1 %.

Аналіз надходжень внутрішнього та імпортного акцизного податку показує, що протягом 2003–2013 років акцизи з вироблених в Україні підакцизних товарів перевищують обсяг акцизів із ввезених товарів. Причому основним джерелом податкових надходжень внутрішнього акцизу, яке мало схильність до зростання навіть в умовах

фінансово-економічної кризи, є акцизний податок від виробників алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Це дає можливість стверджувати, що в Україні сформувався стабільний ринок алкогольної та тютюнової продукції, який має тенденцію до зростання рівня надходжень від акцизного оподаткування більшості видів підакцизних товарів.



**Рис. 3.5. Структура надходжень акцизного податку з імпортованих товарів (продукції) у 2003–2013 роках**

*Джерело: побудовано з використанням даних Державної казначейської служби України.*

Алкогольні напої та тютюнові вироби відносять до товарів, які користуються популярністю у споживачів, незалежно від їх ціни, однак несуть шкоду здоров'ю. Саме тому оподаткування цієї галузі є досить привабливим як з точки зору наповнення державного бюджету, так і для досягнення цілого ряду соціальних ефектів. Крім того, підвищення ефективності державної політики у сфері регулювання акцизного податку є важливим резервом у збільшенні доходів державного бюджету та, як наслідок, підвищення соціальних стандартів населення.

На рівні світового досвіду визнано, що специфічний акциз на алкогольні напої та тютюнові вироби покликаний змусити громадян врахувати ті негативні зовнішні ефекти, які виникають при споживанні цієї продукції. У даному випадку високі ставки акцизного податку

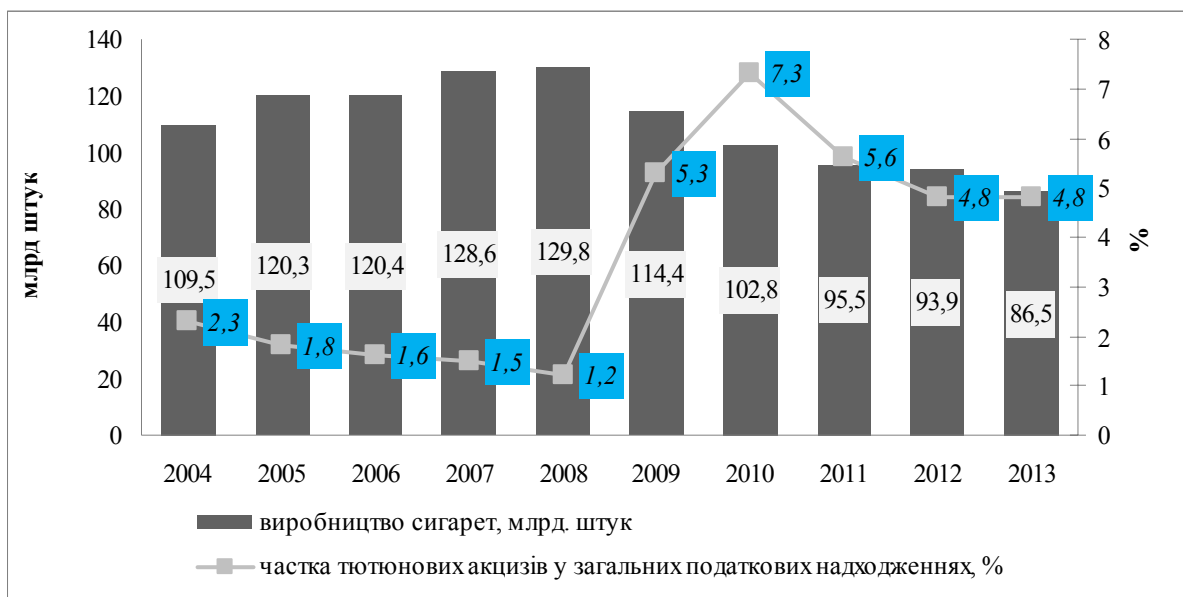
обумовлюються соціальними та медичними витратами, пов'язаними із алкоголізмом та шкодою для здоров'я від паління тютюну.

Проте підвищення ставок акцизу не завжди є ефективним засобом обмеження споживання продуктів, які викликають стійку залежність. Наприклад, дослідження ринку тютюнової та алкогольної продукції вказують на нееластичний характер попиту на цю продукцію серед дорослого населення, яке набуло стійкої залежності від тютюну. У даному випадку швидше відбувається ефект заміни, тобто перехід споживачів від однієї категорії тютюнових виробів до інших, більш дешевих (чим дешевші сигарети, тим гірший тютюн, папір і фільтр, які використовуються у їх виробництві) [123, с. 280].

Дослідження ринку тютюну в розвинених країнах Заходу показали, що еластичність попиту підлітків на сигарети в деяких випадках перевищує одиницю. Це означає, що високі ставки акцизів сприяють істотному зменшенню обсягів споживання тютюнових виробів серед молоді. Якщо тютюновий акциз буде підтримуватися на високому рівні протягом тривало періоду, то більш високі ціни можуть викликати зниження попиту на сигарети і здійснювати довготривалий вплив на сукупне споживання тютюнових виробів [86].

У цьому зв'язку теоретична і практична проблема полягає у тому, що як ціна, так і обсяг продажу залежить від ставок акцизів. Тобто передбачення надходжень до бюджету залежить від реакції ринку. Ринок тютюнових виробів та їх виробництво в Україні належать до найбільших у Європі. Обсяги виробництва тютюнових виробів в Україні впродовж 2004–2008 років мали стійку тенденцію до зростання – з 109,5 млрд шт. у 2004 році до 129,8 млрд шт. у 2008 році. Саме цей період характеризувався невисокими ставками акцизу з мінімальними обмеженнями куріння у громадських місцях та реклами тютюнових виробів.

З початком економічної та фінансової кризи 2008 року, а також внаслідок реалізації активної державної акцизної політики офіційне виробництво тютюнових виробів почало зменшуватись. Зокрема, у 2009 році – на 11,7 %, у 2010 році – на 10,1 %, у 2011 році – на 7,1 %, у 2012 році – на 1,7 %, у 2013 році – на 7,9 %, що в основному було пов'язано саме із суттєвим підвищенням ставок акцизного податку на тютюнові вироби з метою обмеження їх вживання населенням країни та збільшення бюджетних доходів (рис. 3.5).

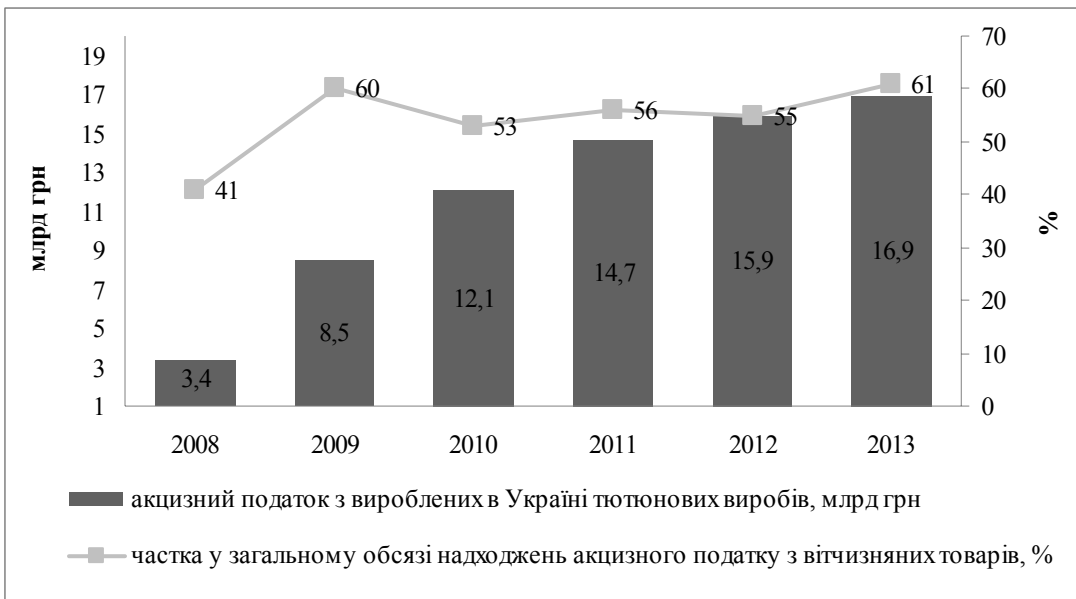


**Рис. 3.5. Виробництво сигарет та частка тютюнових акцизів у податкових надходженнях Зведеного бюджету України в 2004–2013 роках**

*Джерело: побудовано з використанням даних Державної казначейської служби України.*

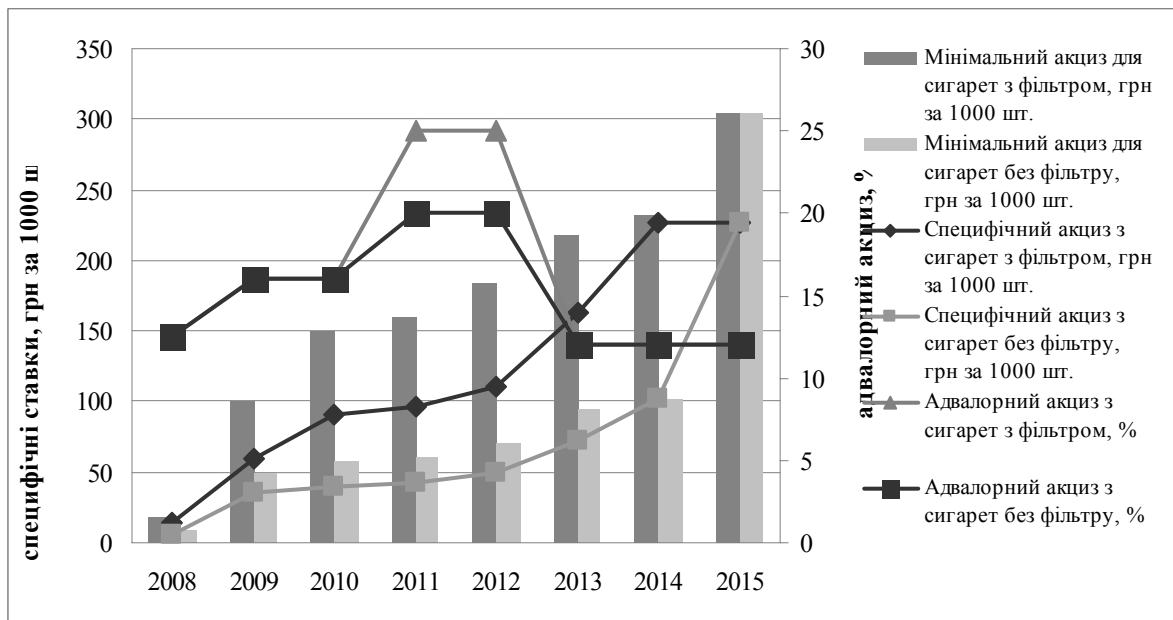
Дані рис. 3.5 вказують на те, що внаслідок значного зростання ставок акцизного податку на тютюнову продукцію з 2009 року фінансова ефективність акцизного податку з тютюнових виробів збільшилася з 1,2 % від загальних податкових надходжень у 2008 році до 5,3 % у 2009 році, причому в 2010 році вказаний показник досяг рівня в 7,3 %. Відповідно і сумарний акцизний податок з тютюнової продукції, виражений у грошовому вимірі, має стійку тенденцію до зростання з року в рік (рис. 3.6).

Акцизи на тютюн становлять майже 50 % усіх акцизних надходжень та більше 60 % акцизів на товари внутрішнього виробництва. Протягом вказаного періоду за п'ять років бюджет отримав 27,7 млрд грн додаткових надходжень акцизного податку (у середньому 5,5 млрд грн додаткових податкових надходжень на рік) [11]. Це пояснюється, в першу чергу, постійним зростанням специфічної складової акцизного податку, а також зростанням бази оподаткування. Водночас зміни адвалорної складової акцизного податку протягом 2008–2013 років мали різноспрямований характер (рис. 3.7).



**Рис. 3.6. Частка тютюнової продукції у сукупних надходженнях акцизного податку з вітчизняних товарів і абсолютне значення мобілізації акцизу з тютюнових виробів у 2008–2013 роках**

Джерело: побудовано з використанням даних Державної казначейської служби України.



**Рис. 3.7. Динаміка зміни ставок акцизного податку та мінімального податкового зобов'язання для тютюнових виробів у 2008–2015 роках**

Необхідно наголосити, що структура акцизного податку на сигарети, які є основними тютюновими виробами в Україні за обсягами

споживання, включає три основні компоненти: мінімальний акцизний податок, специфічний податок та адвалорний податок. Розмір специфічної складової встановлено як фіксована величина для кожної одиниці товару, адвалорної – у відсотках від вартості товару. При цьому акцизне зобов'язання на сигарети одного найменування, визначеного як загальна сума специфічної та адвалорної складових податку, не повинне бути меншим встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання.

Протягом 2001–2008 років специфічні ставки акцизного податку на сигарети були мінімальними та зазнавали незначного підвищення, адвалорні – досягли показника в 12,5 % для обох видів сигарет. Починаючи з 2008 року і до сьогодні спостерігається тенденція до стрімкого збільшення ставок акцизного податку на тютюнову продукцію. Зокрема, з вересня 2008 року по січень 2015 року мінімальне акцизне податкове зобов'язання для сигарет з фільтром було збільшено у 16,9 разів – з 18 грн до 304,1 грн за тис. штук. Тобто, мінімальний розмір акцизу, який сплачується з однієї пачки сигарет досяг рівня в 6,08 грн. Адвалорний акциз лише незначним чином підвищує загальний рівень акцизу, наприклад, для сигарет Marlboro 19,5 грн за пачку акциз становить 6,50 грн, лише на 7 % вище мінімального акцизу. Тобто наразі Україна фактично застосовує модель простого податку, яка не призводить до зростання цінового розриву між дорогими і дешевими марками сигарет.

До 2015 р. в Україні практикувалося застосування різних ставок податку на сигарети з фільтром і без фільтру. Діючий рівень фіксованих ставок відрізнявся у 2,5 разів. Тим часом у країнах ЄС, згідно з Директивою Ради ЄС 2011/64 від 21 червня 2011 року про структуру та ставки акцизного податку на тютюнові вироби промислового виробництва, сигарети з фільтром і без фільтра оподатковуються за однаковими ставками. При цьому різниця між найдорожчими та найдешевшими сигаретами в Європі становить не більше 1,5– 4 разів [66]. З 1 січня 2015 року в Україні також було вирішено внести зміни до застосовуваного вітчизняного механізму акцизного оподаткування шляхом приведення ставок податку та розміру мінімального податкового зобов'язання до єдиного рівня.

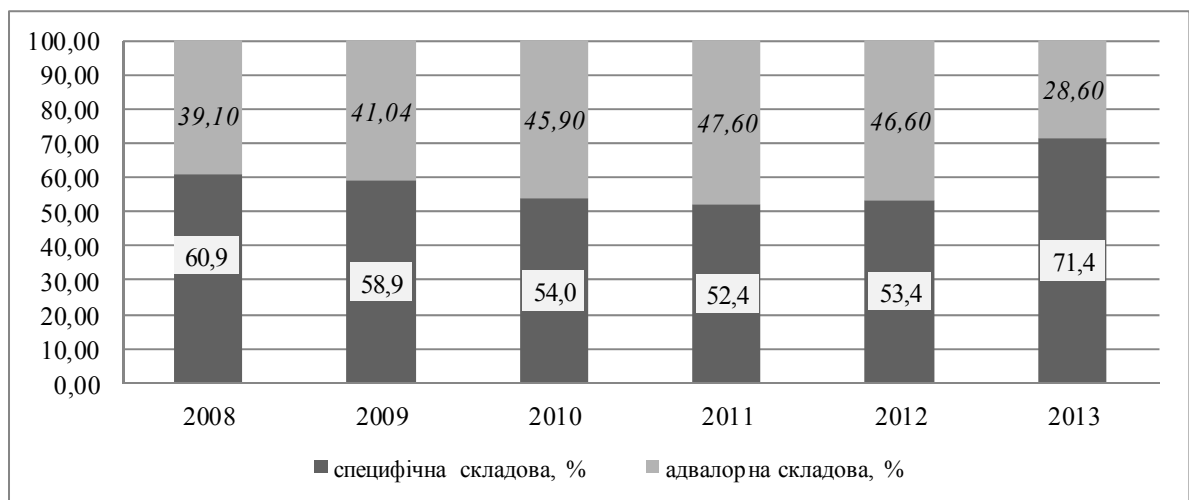
Специфічна складова становить основну частину надходжень від тютюнового акцизу. Протягом 2008–2013 років надходження від специфічної складової акцизу зросли до рівня 71,4 %. Адвалорна



## Трансформація акцизної політики України

складова акцизу забезпечила набагато менші надходження до державного бюджету, особливо після зниження ставки у 2013 році з 25 до 12 % для сигарет з фільтром та з 20 до 12 % для сигарет без фільтру – зниження у 2013 р. порівняно з 2012 роком становило майже 40 % (рис. 3.8).

Одночасне збільшення специфічної складової акцизу та зменшення адвалорної відповідає тенденції на світовому ринку тютюнових виробів. Це можна пояснити тим, що специфічна і адвалорна ставки акцизного податку мають різну дію на ціни, прибуток, податкові надходження, якість товару, його різноманітність, методи адміністрування і розподіл доходу. Перевагою адвалорних ставок є забезпечення стабільних надходжень до бюджету держави з урахуванням впливу інфляції. Специфічні ставки можуть бути ефективнішими за адвалорні за умови наявності значних цінових коливань (при зниженні цін). Крім того, специфічні ставки не створюють стимулів до зниження якості продукції. Навпаки, застосовуючи адвалорні ставки, платник може зменшувати податкові зобов'язання, змінюючи структуру виробництва у бік збільшення пропозиції низькоякісних і, відповідно, дешевших товарів. Нарешті, специфічні ставки доцільно застосовувати, якщо метою акцизного оподаткування держава визначає зниження рівня споживання окремих товарів, а також здійснення компенсації негативних зовнішніх ефектів [123, с. 282].

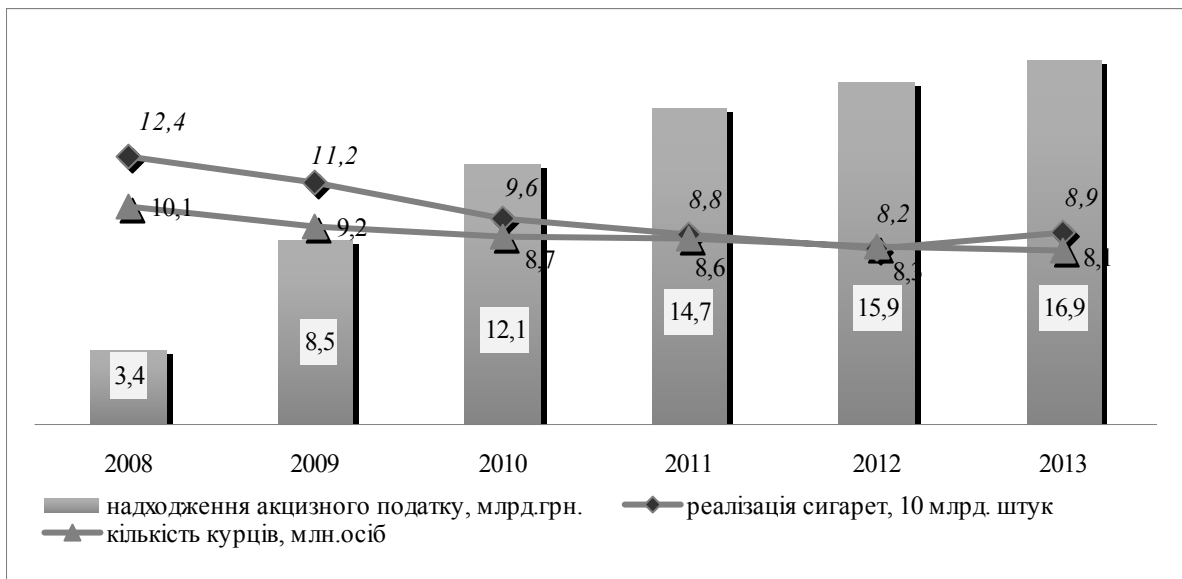


**Рис. 3.8. Структура надходжень акцизного податку з вітчизняних тютюнових виробів протягом 2008–2013 років**

*Джерело: побудовано з використанням даних Державної казначейської служби України.*

За даними Українського інституту стратегічних досліджень МОЗ, кількість курців серед населення України в 2013 р., порівняно з 2012 р., скоротилася на 3 % (з 8,3 до 8,1 млн осіб). Загалом протягом 2008–2013 років кількість курців скоротилася з 10,1 до 8,1 млн осіб, або на 20 % (рис. 3.9). Таке зменшення переважно відбулося за рахунок зменшення споживання тютюнових виробів особами у віці 14–29 років – з 23,0 % до 20,4 %.

Скорочення поширеності та інтенсивності тютюнопаління у 2013 році, на думку експертів МОЗ, стало результатом підвищення ставок акцизного податку та запровадження наприкінці 2012 року законодавчих норм щодо заборони тютюнової реклами, появи на пачках сигарет попереджень, звільнення ресторанів та інших громадських місць від тютюнового диму.



**Рис. 3.9. Динаміка надходжень до бюджету акцизного податку з тютюнових виробів, їх реалізації та кількості курців в Україні протягом 2008–2013 років**

*Джерело: побудовано з використанням даних Державної казначейської служби України та оперативної інформації Українського інституту стратегічних досліджень МОЗ.*

Оскільки саме підняття податків є одним із найбільш ефективних способів зменшення споживання тютюну та поширеності куріння, ВООЗ рекомендує зростання ставок акцизу принаймні до рівня 70 % від роздрібної ціни, що, в свою чергу, призведе до скорочення загального рівня куріння та упередження куріння серед молоді. Поряд з цим

акцизна політика має сприяти зростанню надходжень до державного бюджету та скороченню нелегального обігу сигарет між країнами.

Безпосередній результат підвищення податків на тютюнові вироби значною мірою залежить від способу оподаткування. При встановленні податкових ставок на сигарети слід враховувати місцеву специфіку, включаючи рівень оподаткування у сусідніх країнах і структуру акцизного податку (адвалорну або специфічну).

Як вже зазначалося вище, оподаткування тютюнових виробів у країнах ЄС має свої особливості. Саме країни даного регіону вважаються світовим лідером зі зростання податків на тютюнові вироби. У країнах-членах ЄС податкова політика визначається законодавчими ініціативами ЄС. Останньою із таких є вищезгадана Директива Ради ЄС 2011/64 від 21.06.2011 року, яка встановлює для країн ЄС такі ставки акцизу:

- мінімальний акцизний податок у розмірі 60 % від роздрібної ціни сигарет (для деяких країн до 2018 р. – 57 %);

- мінімальне акцизне зобов'язання у розмірі 90 євро на 1 000 сигарет незалежно від їх роздрібної ціни (для деяких країн 64 євро до 2018 р.).

Тому підвищення рівня акцизного оподаткування тютюнових виробів є незначним, але важливим кроком. Порівняно з країнами ЄС, де ставки акцизного податку на сигарети коливаються від 64 до 90 євро, в Україні середня ставка становить трохи більше 12 євро. Середнє акцизне навантаження у євро з розрахунку на 1000 сигарет у нових країнах ЄС у 2008–2013 роках, визначене експертами Міжнародного центру перспективних досліджень, наведено в табл. 3.4 [10].

Низький, порівняно з країнами ЄС, абсолютний рівень акцизного податку на тютюнову продукцію в Україні пояснюється в основному обмеженою базою оподаткування. Роздрібна ціна реалізації сигарет в Україні є значно нижчою порівняно з країнами ЄС, що пояснюється фундаментальною причиною, а саме значно нижчим рівнем доходу на душу населення в Україні порівняно з країнами ЄС.

Основним прямим наслідком підвищення ставок акцизного податку на сигарети є підвищення їх ціни та зниження доступності для середнього споживача. У свою чергу, зміна ціни впливає на інші параметри ринку, зокрема на структуру пропозиції. З цієї точки зору основним наслідком підвищення вартості сигарет є збільшення ролі тіньового сегмента. Для визначення потенційної схильності споживачів,

особливо тих, які мають звичку до паління, купувати нелегальний товар використовують такий показник, як доступність сигарет. Суть його полягає у тому, що для оцінки оптимальних меж підняття акцизів береться до уваги відсоток від денного доходу, який витрачається на одну пачку сигарет. Вважається, що якщо цей відсоток перевищує 12–13 % середнього денного доходу, то це стає критичним для споживача, і він майже гарантовано перейде до споживання нелегальної тютюнової продукції [11]. Найвні оцінки вказують на те, що Україна вже наблизилася за цим показником до критичного рівня для курців із середнім доходом та перевищила цей рівень для курців із низькими доходами (20 % найбільшого населення).

Таблиця 3.4

**Середнє акцизне навантаження у євро у розрахунку  
на 1 000 сигарет у нових країнах ЄС у 2008–2013 роках**

<b>Країна</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Польща	54	64	64	77	75	87	93
Чехія	66	75	76	82	83	84	84
Словаччина	60	78	78	86	83	91	93
Угорщина	61	68	67	67	78	89	89
Словенія	64	67	71	80	86	97	101
Литва	37	45	68	65	69	73	73
Латвія	45	68	69	72	76	80	83
Естонія	48	64	67	75	85	88	94
Румунія	45	55	74	79	77	80	84
Болгарія	41	51	76	77	77	79	79

Отже, різке підвищення ставок акцизного податку до необхідного рівня в Україні може призвести до негативних наслідків та збільшення контрабанди сигарет. Схожий досвід уже мають країни-нові члени ЄС, які нещодавно подолали етап гармонізації. Такі країни вдалися до різкого та економічно необґрунтованого підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби, що призвело до відповідного зростання рівня споживання нелегальної продукції [66].

Україна теж має досвід різкого підвищення ставок акцизного податку. Зокрема, протягом 2008–2011 років в умовах антикризової політики та виконання умов конвенції ВООЗ відбулося етапне підвищення рівня оподаткування тютюнових виробів, що відповідно дозволило значно наростити надходження акцизного податку до бюджету,

проте, призвело і до негативних наслідків. У результаті різкого зростання цін купівельна спроможність споживачів знизилась і вони були змушені шукати більш дешеві низькоякісні товари. Це сформувало додатковий попит на контрабандну продукцію. Нелегальне ввезення тютюнових виробів на вітчизняний ринок в основному здійснюється з території сусідніх держав: Росії, Білорусі та Молдови. Це було зумовлено диспаритетом цін на тютюнову продукцію в Україні та в державах-сусідах, а також можливістю практично безперешкодного перетину українського кордону з території цих держав.

Статистика показує, що, незважаючи на нееластичність підакцизних товарів за ціною, підняття податків дійсно стимулює зменшення споживання шкідливих продуктів. Зокрема, для випадку з Україною підтвердженням цієї тези слугує факт скорочення на третину виробництва тютюнових виробів протягом 2008–2013 років. Проте скорочення виробництва дає неповну картину про споживчий ринок тютюнової продукції, адже не враховує контрабандні потоки. Однак навіть з урахуванням зазначених особливостей споживання тютюнових виробів дійсно зменшилося. Підвищення акцизів та інші заходи контролю над ринком тютюнової продукції, які проводилися в Україні останніми роками, дозволили як зменшити кількість курців, так і збільшити середню тривалість життя в Україні.

Зазначимо, що алкогольні напої та тютюнові вироби як товари ірраціонального попиту мають декілька схожих особливостей та характеристик, а також виступають об'єктом спільного впливу заходів протидіючого маркетингу. Досвід багатьох країн свідчить, що є пряма залежність між споживанням тютюну та алкоголю. Важливим стримуючим заходом може бути висока ціна за рахунок підвищення ставок акцизного податку, обмеження продажів (час, місце), політика заборони паління у громадських місцях, кафе та ресторанах, повна заборона самогонваріння, обмеження місць споживання алкоголю тощо.

В Україні протягом 2008–2013 років відбувається зміщення структури споживання алкогольних напоїв в Україні в сторону більш міцних алкогольних напоїв. Основною причиною формування такої тенденції є невизначеність державної політики в питанні регулювання виробництва та обігу алкогольної продукції та існуючого пріоритету економічних інтересів у збиток охороні здоров'я населення України. Також протягом вказаного періоду спостерігається скорочення легального виробництва

міцних алкогольних напоїв: у 2013 р. обсяг виробництва горілчаних виробів становив 63 % обсягу 2009 р. Основними факторами такого спаду є: зменшення попиту населення на легально вироблену продукцію, що в основному пов'язано із високим рівнем цін на неї внаслідок періодичного підвищення ставок акцизного податку та збільшення мінімальної роздрібною ціни; самогоноваріння, яке в сьогоденнішніх умовах є економічно вигідним; наявність системних проблем у функціонуванні механізму контролю за виробництвом та обігом спирту етилового, горілки і лікєро-горілочаних виробів, що призводить до надходження на ринок необлікованої продукції.

Аналіз показників імпорту алкогольних напоїв в Україні (табл. Є. 1 додатка Є) свідчить, що після падіння його обсягів у 2009 р., порівняно з 2008 р. протягом наступних років намітилась тенденція до його зростання. Відповідно, до складу найбільших постачальників вина належать Грузія – 29 % загального обсягу, Молдова – 25,5 %, Італія, Франція та Іспанія – 15,7 %, 9,1 %, та 5,2 % відповідно. У свою чергу вагомі частки імпорту горілки припали на Російську Федерацію (63,4 %), Білорусь (18,4 %), Литву (5,2 %).

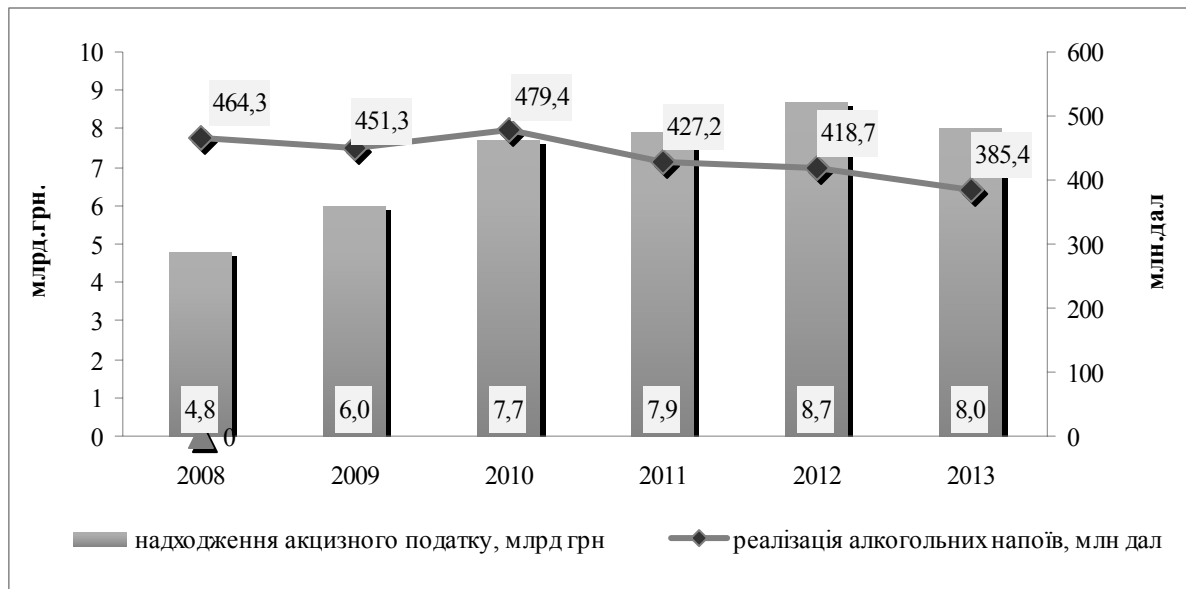
Порівняно з імпортом в Україну протягом 2008–2013 років експорт алкогольної продукції має скачкоподібний характер. Так, експорт горілки мав тенденцію до скорочення із значним підвищенням у 2011 р. Основними причинами скорочення обсягів експорту алкогольних напоїв були наслідки загальнооекономічної кризи та загострення відносин між Україною і Росією – найбільшим експортним ринком збуту української алкогольної продукції. Так, за офіційними даними Державної служби статистики України, від загального обсягу експорту відповідних напоїв у 2013 р. Україна до Росії постачала 70,3 % горілки, 91,4 % – виноградних вин (включаючи кріплєні), 66,0 % – пива.

Поряд зі скороченням обсягу виробництва у фізичних показниках показники роздрібного товарообороту алкогольних напоїв у 2008–2013 роках мали тенденцію до збільшення (табл. Є. 2 додатка Є). Основними чинниками, які спричиняють такі зміни на ринку алкогольної продукції, залишається підвищення ставок акцизного податку та збільшення рівня мінімальних цін на алкогольні напої.

Як вже зазначалося, у розвинутих країнах світу цінову політику використовують для запобігання надмірному вживанню алкоголю та з метою скорочення вживання алкоголю неповнолітніми. Завдання

цінової політики полягає у зміні структури споживання населенням алкогольної продукції за рахунок зменшення частки споживання міцних спиртних напоїв при одночасному зниженні загального рівня споживання чистого алкоголю у перерахунку на абсолютний спирт.

Незважаючи на скорочення обсягу вживання алкоголю в Україні, завдяки поступовому збільшенню ставок акцизного податку на окремі види алкогольної продукції надходження акцизного податку з алкогольних напоїв у 2008–2013 роках зросли з 4,8 млрд грн до 8,0 млрд грн (рис. 3.10), тобто на фоні загального падіння вітчизняного виробництва та реалізації окремих видів алкогольної продукції галузь відобразила зростання надходжень акцизного податку до бюджету країни.



**Рис. 3.10. Динаміка надходжень до бюджету акцизного податку з алкогольних напоїв та їх реалізації в Україні протягом 2008–2013 рр.**

*Джерело: побудовано з використанням даних Державної казначейської служби України.*

Таким чином, оподаткування специфічним акцизом алкогольних напоїв дозволяє формувати досить стабільні податкові надходження навіть на дивлячись на скорочення загального рівня їх споживання. Однак слід звернути увагу, що надмірне зростання ставок податку залишається одним із основних чинників тінізації ринку алкогольних напоїв і, як наслідок, недоотримання податкових надходжень до бюджету.

Акцизна політика у сфері оподаткування алкогольних напоїв повинна реалізовуватися у поєднанні зі здійсненням державних, регіональних, місцевих заходів у сфері громадського здоров'я, зокрема в частині зменшення масштабів зловживання алкогольною продукцією та профілактиці алкоголізму. Одночасно до складу перспективних заходів акцизної політики щодо попередження шкідливих наслідків зловживання алкоголем слід віднести: створення прогресивної системи оподаткування алкогольних напоїв із врахуванням рівня чистого алкоголю в одиниці продукції; вирівнювання доступності різних видів алкогольних напоїв (зокрема натурального вина, пива, сидру, які виготовляють без додавання спирту) з урахуванням доходів населення; заборону прямого або побічного стимулювання продажу алкогольних напоїв за цінами, меншими за собівартість, а також за цінами, нижчими від встановлених як мінімальні; встановлення подвійної ставки акцизу на ненатуральні слабоалкогольні напої у перерахунку на кількість одиниць спирту.

У цілому приведені вище показники дозволяють стверджувати, що підвищення рівня специфічного акцизного оподаткування є ефективним інструментом як наповнення бюджету, так і зниження рівня споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Проте в умовах реформування економіки та поглиблення співпраці з ЄС існує нагальна необхідність удосконалення державної політики у галузі регулювання акцизного оподаткування. Для уникнення зростання споживання нелегальної продукції і бюджетних втрат, реформування законодавства з акцизного оподаткування повинно здійснюватися з поступовою уніфікацією ставок акцизного податку та гармонізацією структури акцизного податку з урахуванням національних інтересів. Більш того, цей процес має бути поступовим з метою мінімізації можливих негативних тенденцій. Крім того, обов'язково необхідно враховувати рівень купівельної спроможності населення, тобто в Україні економічно доцільним є запровадження механізму підвищення ставок акцизного податку до рівня європейських країн не шляхом додавання суто арифметичних залежностей, а шляхом щорічного індексування їх залежно від рівня частки номінального ВВП на душу населення. Також потрібно проводити ефективну політику боротьби з контрабандою та контрафактом, що допоможе уникнути зростання обсягів нелегального ринку.



### **3.4. Проблеми адміністрування акцизного податку в контексті реалізації акцизної політики**

Однією з основних умов підвищення ефективності функціонування національної податкової системи є наявність чіткої та зрозумілої законодавчої бази для всіх учасників податкових правовідносин, а також відповідних підзаконних актів, які визначають окремі процедури застосування вказаних законодавчих норм. Однак ситуація з адмініструванням податків в Україні, як і в більшості країнах пострадянського простору розвивалася шляхом кількісного збільшення нормативно-правової бази, що не дозволяло мати чіткі „правила гри” в податковій сфері для суб’єктів господарювання.

Прийнято вирізняти два аспекти впливу податкового адміністрування на загальну ефективність системи оподаткування, які можуть бути оцінені в цифровому вимірі: затратність адміністрування податків та ефективність контролюючого впливу системи адміністрування податків. Саме фіскальна ефективність визначається основним показником здійснення податкового адміністрування. Даний показник прямо залежить від цілого комплексу внутрішніх чинників, до яких належать: логічність і стабільність податкового законодавства; узгодженість законодавчих і нормативних актів; оптимальність органів, які адмініструють податки; обґрунтованість та доцільність застосовуваних технологій адміністрування податків та їх адекватність наявним економічним реаліям [61, с. 27].

Також одним із основних показників оцінки якості адміністрування податків залишається рівень мобілізації податків до бюджету країни. Крім того, потрібно враховувати і інші показники, такі як: наявність переплат та податкового боргу, виконання планових показників надходження податків, рівень використання схем ухилення від сплати податків та, відповідно, ефективність реалізації державного контролюючого впливу в обраній сфері державного регулювання, рівень використання суб’єктами господарювання податкових пільг, оптимальність органів, які адмініструють окремі податки; адекватність технологій адміністрування податків наявним економічним реаліям та ін.

До основних завдань, що ставилися при прийнятті Кодексу, було віднесено: підвищення ефективності адміністрування податків та побудова цілісної і всеосяжної законодавчої бази з питань оподаткування, а також подальше наближення податкового законодавства

України до законодавства ЄС з урахуванням перспективи поглиблення економічної інтеграції з країнами-членами ЄС [87, с. 50]. Одним з основних механізмів, за допомогою якого планувалося досягнення вказаної мети, є забезпечення ефективної протидії зростанню обсягу тіньової економіки та створення умов для розширення бази оподаткування за рахунок удосконалення адміністрування податків.

Вказані положення повною мірою можна віднести і до адміністрування акцизного податку в Україні. Саме адмініструванню акцизного податку належить особливе місце в механізмі реалізації акцизної політики. Так, за допомогою здійснення ефективного адміністрування акцизного податку можна досягти мінімального втручання в економічну активність суб'єктів господарювання, що здійснюють свою діяльність на ринку підакцизних товарів та, відповідно, мінімізувати часові витрати на його стягнення, а також підвищити рівень добровільної сплати акцизного податку до бюджету. Останнє є основним показником результативності як безпосередньо в цілому загальнодержавної податкової політики, так і її складової (акцизної) зокрема.

Дані, що наведені в таблиці 3.5, засвідчують, що за зростання рівня мобілізації акцизного податку як з вітчизняних, так і з імпортованих товарів кількість платників податку протягом 2004–2013 років щорічно знижується (за виключенням 2011–2012 років). З позиції налагодження ефективного адміністрування акцизного податку реєстрація його платників займає одне з чільних місць. Даним процедурам окрема увага була присвячена при прийнятті Кодексу, яким був змінений порядок реєстрації платників акцизного податку. Так, визначено обов'язковість надання інформації органами ліцензування податковим підрозділам за місцезнаходженням суб'єкта господарювання про видачу ліцензій на провадження операцій з підакцизними товарами. Реалізація такої новації дозволила підвищити ефективність застосування процедур реєстрації платників акцизного податку. Однак, з іншого боку, відбулося і деяке зростання кількості платників акцизного податку – імпортерів алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Таке скорочення пов'язане як з подальшою структуризацією виробників підакцизної продукції, так і зі зростанням вартості входу на ринок підакцизної продукції через суттєве збільшення вартості ліцензій на право виробництва й оптової торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами (у 2011 році порівняно з 2004 роком, кількість

виробників лікєро-горілочаної продукції знизилася на 162 підприємства, тютюнових виробів – 64 підприємства). Внаслідок таких процесів середня сума сплаченого акцизного збору з вітчизняних товарів одним суб'єктом підприємництва протягом 2004–2010 років зросла у 9,1 раза і становила в 2010 році 44,3 млн грн.

Таблиця 3.5

**Окремі показники адміністрування акцизного податку у 2004–2013 роках**

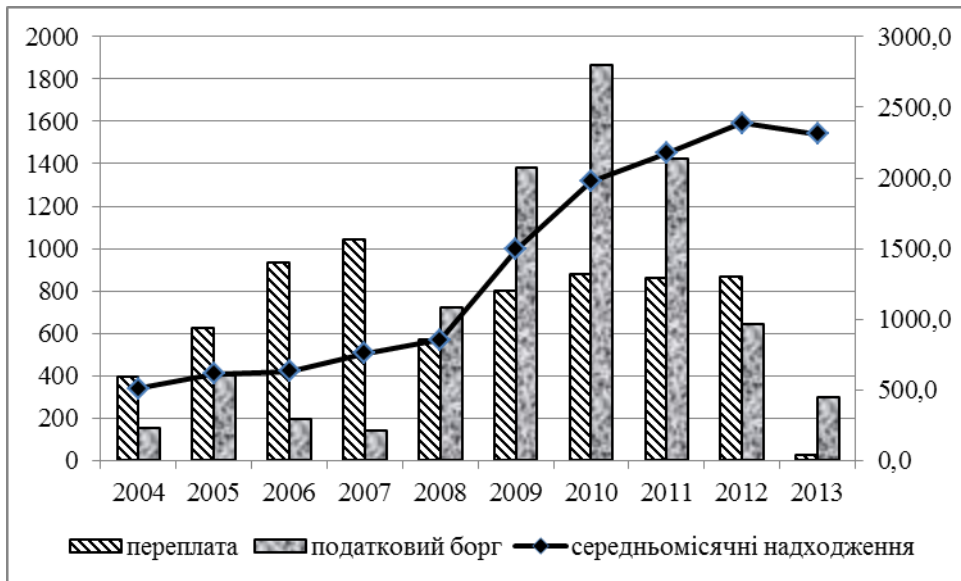
Показник / роки	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Надходження з вітчизняних товарів, млн грн	6 092	7 386	7 557	9 072	10 230	17 934	23 715	26 097	28 661	27 721
Надходження з імпортованих товарів, млн грн	68,4	100,4	135,4	169,5	343,9	666,1	1 130,4	1 078,3	9 767,7	8 946,8
Кількість платників	1248	1018	799	731	606	580	535	589	588	...
Переплата (01.01)	392,6	626,3	936,1	1046	568,6	799,7	882,6	859,1	866,7	28,6 <sup>27</sup>
Податковий борг (01.01)	152,7	401,6	195,3	142,7	723,6	1 381	1 865	1 424	643,8	298,1

*Джерело: складено з використанням даних [www.sts.gov.ua](http://www.sts.gov.ua).*

Одним із основних критеріїв оцінки стану адміністрування акцизного податку залишаються показники податкової заборгованості та переплат за розрахунками з бюджетом (рис. 3.11). Вказані показники свідчать про наявність значних сум переплат та податкової заборгованості, і якщо сума переплат залишається на доволі стабільному рівні, то рівень податкової заборгованості зі сплати акцизного податку, починаючи з 2010 року, знижується. Водночас середньомісячні показники надходжень акцизного податку в 3,7 раза перевищують показник переплат та 2,8 раза – податкової заборгованості. З загальної суми пере-

<sup>27</sup> Показник не враховує суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступному звітному періоді

плат найбільшу частку займають переплати з акцизного податку з тютюнових виробів (167 млн грн) та алкогольних напоїв (469,8 млн грн).



**Рис. 3.11. Середньомісячні показники сплати акцизного податку до бюджету України у 2004–2013 роках (млн грн)**

*Джерело: побудовано з використанням даних Державної казначейської служби України та інтернет-ресурсу [www.sfs.gov.ua](http://www.sfs.gov.ua).*

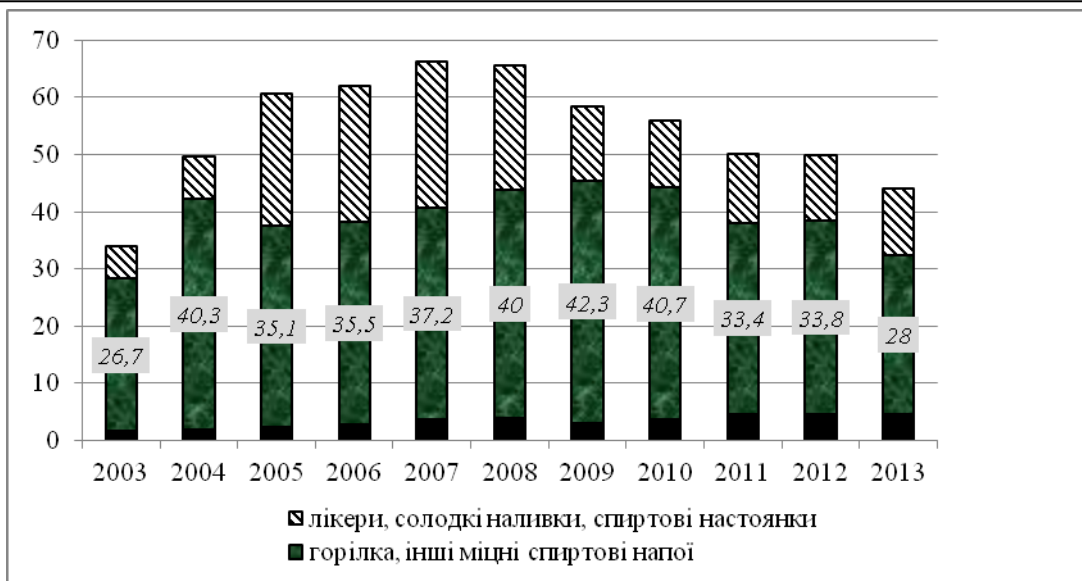
Податковий борг зі сплати акцизного податку станом на 1.01.2014 року переважно був сформований за рахунок підприємств нафтопереробки (22,3 %) та виробників алкогольних напоїв (41,1 %). Одночасно у зв'язку з наявними особливостями оподаткування алкогольних напоїв та тютюнових виробів станом на 1.01.2014 р. обліковувалося 2,8 млрд грн акцизного податку (2,2 млрд грн з тютюнових виробів і 0,6 млрд грн з алкогольних напоїв), який сплачений до бюджету при відсутності відповідних нарахувань (будуть здійснені у наступних звітних періодах). Вказані суми акцизного податку були сформовані через використання попередньої форми сплати податку при придбанні марок акцизного податку.

Таким чином, ефективність адміністрування акцизного податку залежить від цілого ряду факторів, які залежать як від самого механізму податку (база оподаткування, повнота відображення об'єктів оподаткування, ставки податку та рівень їх диференціації, наявності вилучень з загальних правил оподаткування), так і цілого ряду зовнішніх чинників – політичних, загальноекономічних, законодавчих, організаційних та ін. [81, с. 393]. Одночасно одним з основних чинників, що

впливає на стан адміністрування акцизного податку, залишається ефективність здійснення контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, а також дієвість заходів, направлених на ліквідацію схем ухилення від сплати податку, що є невід'ємною складовою загальної системи адміністрування податків.

Ефективність контролю у сфері виробництва та обігу підакцизних товарів, а отже, і за сплатою акцизного податку, в свою чергу, залежить від узгодженості реалізації окремих процедур адміністрування, що передують такому контролю – облік платників, приймання та обробка звітності, різного роду адміністративні послуги і процедури, їх здатності забезпечувати оперативну та достовірну інформацію, яка необхідна для прийняття управлінських рішень. Тобто на всіх етапах адміністрування акцизного податку необхідно здійснювати аналіз за критерієм їх ефективності, а також визначати напрями трансформації загального механізму адміністрування з позиції реалізації системних рішень у сфері реалізації державних повноважень щодо контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів. При цьому мають бути дотриманні основні засадничі принципи формування та реалізації ефективної вітчизняної податкової системи, що дозволить у тому числі і спростити правила оподаткування, уніфікувати податкову звітність, зменшити рівень втручання у господарську діяльність платників податків, здійснити перехід до автоматизованих та дистанційних форм контролю.

Для удосконалення системи адміністрування акцизного податку вбачається за доцільне здійснити аналіз стану адміністрування акцизного податку та ефективності функціонування окремих його процесів за видами підакцизних товарів. Так, про наявність проблем в адмініструванні акцизного податку в частині оподаткування алкогольної продукції свідчить статистика виготовлення горілки та інших міцних алкогольних напоїв. Порівняно з 2007–2008 роками, коли загальний обсяг виготовленої алкогольної продукції становив близько 66 млн дал., в т.ч. горілки та міцних алкогольних напоїв 37–40 млн дал. (див. рис. 3.12); упродовж 2009–2012 років зменшився до 50 млн дал., в т.ч. горілки та міцних алкогольних напоїв – до 34 млн дал. або на 42 % та 32 % відповідно.



**Рис. 3.12. Виробництво алкогольних напоїв (крім пива) у 2005–2013 рр. (млн дал.)**

*Джерело: побудовано з використанням даних Державної служби статистики України.*

Динаміка надходження акцизного податку з імпортованих алкогольних напоїв вказує на те, що, незважаючи на зростання ставок податку на спирт та міцні алкогольні напої, у 2009–2013 роках відбулося істотне зростання обсягів імпорту алкогольної продукції. У цілому, упродовж 8 років відбулося 14 кратне зростання обсягів ввезення імпортного алкоголю, досягнувши в 2013 році рівня 15 % загального обсягу споживання алкогольних напоїв. Тому, зважаючи на зростання попиту на дорогі алкогольні напої, значне скорочення обсягів вітчизняного виробництва через погіршення платоспроможності населення є дискусійним.

За оцінками ВООЗ, Україна належить до країн з високим рівнем споживанням алкоголю – це близько 13,9 літра абс. алкоголю на душу населення (середньоєвропейський показник – 12,2 літра), при цьому 48 % (6,9 літра) – міцні алкогольні напої [178]. Наявні дані офіційної статистики вказують, що 2007 році офіційне споживання алкогольних напоїв (крім пива) не перевищувало показник в 26 млн дал. або 5,6 літра на одну людину, а у 2012 році – 20 млн дал. літрів або 4,4 літра на одну людину.

Таким чином, фактичний рівень споживання алкоголю майже удвічі перевищує обсяг алкоголю, що продається у легальний спосіб. Такий розрив не може бути виправданий значними обсягами самогонваріння, що, як правило, здійснюється для власного споживання та

іншими чинниками. Наприклад, не може в такому обсязі здійснюватися контрафактне виробництво та виготовлення сурогатної алкогольної продукції, адже це б неодмінно позначилось на статистиці харчових отруєнь, кількості викритих підпільних гуралень, активної та адекватної поведінки ліцензіатів продукції, що підроблюється. Наведені розрахунки демонструють наявні проблеми тіньового виробництва та обігу алкогольних напоїв, що тісно інкорпоровані з легальними виробництвами та вказують на наявність потужних, організованих злочинних угруповань, задіяних у виготовленні та розповсюдженні нелегально виготовленої алкогольної продукції.

Сировиною для виробництва таких товарів може виступати як контрабандний спирт, так і нелегальний або такий, що отриманий за „сірими” схемами. Так, статистика виробництва спирту етилового неденатурованого протягом 2007–2013 років має стійку тенденцію до різкого зменшення (табл. 3.6) – в середньому на 8 % щорічно. Дана ситуація вимагає відповідної адекватної реакції Кабінету Міністрів України та реалізації контрольних заходів щодо перевірки процесу формування балансу спиртів, а також впровадження сучасних контрольних комплексів на спиртовому ринку країни.

Іншим перспективним напрямом реформування акцизного оподаткування є введення до переліку підакцизних товарів окремих видів нафтопродуктів та енергоресурсів. Останні хоча наразі і не є об'єктом оподаткування, проте з урахуванням обраного курсу на спрощення вітчизняної системи оподаткування, можуть бути визначені такими. Однак адекватна заміна на оподаткування акцизним податком електроенергії та природного газу можлива лише у разі розроблення відповідного механізму контролю за формуванням об'єктів оподаткування.

У своїй основі існуючий рівень оподаткування газу та електроенергії непрямыми податками в Україні перевищує рівень або наближається до рівня мінімальних ставок акцизу, що встановлені у країнах ЄС. Крім того, специфіка транспортування електричної енергії та газу передбачає наявність відповідних транспортних мереж та ліній передач, лічильників та вимірювальних пристроїв, що може стати основою для побудови ефективно діючого механізму адміністрування акцизного податку та мінімізувати ризики зловживань з боку платників податків.

Таблиця 3.6

**Дані щодо виробництва спирту етилового  
в 2003–2013 роках (млн дал)**

Показник	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Спирт етиловий неденатурований, млн. дал	24,1	22,8	29,0	33,7	31,7	27,9	26,7	24,6	19,6	17,2	18,3
Приріст (+/-) у % відносно попере- днього року	0	-5,4	27,2	16,2	-5,9	-12,0	-4,3	-7,9	-20,3	-12,2	6,4
Приріст (+/-) у % відносно базово- го (2003) року	0	-5,4	20,3	39,8	31,5	15,8	10,8	2,1	-18,7	-28,6	-24,1

*Джерело: використані дані Державної служби статистики України.*

Таким чином, пропозиції щодо розширення переліку підакцизних товарів за рахунок енергоресурсів, а також вимоги до мінімальних ставок акцизу є актуальними та придатними до впровадження у податковій системі України. Водночас при цьому необхідно змінити базу оподаткування, коло платників податку та спосіб адміністрування відповідно до європейських стандартів. Так, розмір акцизного податку може бути встановлений в абсолютних величинах залежно від кількості поставленої енергії (для газу – за 1 тис. куб. м, за електроенергію – за 1 МВт/год) з послідуєчим використанням механізму індексації специфічних ставок.

Також у перспективі коло підакцизних товарів може бути розширене за рахунок вугілля та коксу, для яких мінімальна ставка податку має становити 0,15/0,30 євро за 1 Гдж вищої теплової здатності для некомерційного та комерційного використання. Взагалі, навіть у разі початку дії економічної частини угоди між Україною та Євросоюзом щодо зони вільної торгівлі та асоційованого членства у ЄС, приведення чинного законодавства до Директиви № 2003/96/ЄЕС не має часових обмежень та має здійснюватися Україною залежно від власних потреб у сфері захисту навколишнього середовища та результатів міжнародних переговорів щодо зміни клімату.



Найбільш фіскально значимим та перспективним є оподаткування нафтопродуктів, що використовуються як паливо для різних видів транспорту. Так, за 2013 рік до державного бюджету надійшло 8 млрд грн акцизів від нафтопродуктів, що на 3 млрд грн, або на 27 % менше ніж за 2012 рік. Водночас 25–30 % ринку нафтопродуктів, як за оцінками експертів, так і за визнанням контролюючих органів, знаходяться у тіні [17]. Найбільше цьому сприяють обладки з імпортованими нафтопродуктами. Так, у 2003–2012 роках обсяги виробництва палива на вітчизняних НПЗ зменшилися майже в п'ять разів – з 11 млн тонн до 2 млн тонн. (табл. 3.7). Одночасно, відповідно до даних правоохоронних органів, контрабанда нафтопродуктів, які завозяться в Україну, здійснюється під виглядом транзиту без сплати митних зборів, але успішно реалізуються на вітчизняних АЗС.

Таблиця 3.7

### Дані щодо виготовлення основних видів палива в 2003–2013 роках

Показник	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Бензин моторний з вмістом свинцю 0,013 г/л і менше, тис. т	4 308	4 997	4 609	3 926	4 161	3 223	3 259	2 875	2 837	1 636	971,2
Паливо дизельне для транспорту автомобільного і залізничного, тис. т	6 325	6 265	5 290	4 270	4 147	3 659	3 903	3 709	2 664	1 371	968,3
Пропан і бутан скраплені, тис. т	722	754	766	758	824	727	733	679	665	563	499,3

Збільшення тіньової частки ринку набуло найбільшого рівня у 2013 році. Переважна частина тіньових схем пов'язана із незаконним переміщенням імпортованих нафтопродуктів. Очевидно, що можливість руйнування схем незаконної діяльності прямо залежить від якості та кількості інструментів контролю за виробництвом (імпортом) та обігом нафтопродуктів, що в контексті проєвропейського вектору розвитку України продукує необхідність створення електронної системи

контролю за обігом підакцизних товарів на зразок EMCS, що використовується у країнах ЄС.

Тому основним завданням з удосконалення адміністрування акцизного податку з нафтопродуктів є організація моніторингу та контролю за рухом основних потоків нафтопродуктів. На другому за важливістю місці є контроль за якістю нафтопродуктів відповідно до встановлених норм та супровідних документів. Можливість реалізації палива низької якості, за застарілими нормами Євро-2 та Євро-3, продукує функціонування підпільних нафтопереробних заводів.

Проблематика поширення тіньового виробництва і обігу притаманна для всіх видів підакцизної продукції, тому необхідно удосконалювати також і інститут фактичних податкових перевірок за рахунок їх орієнтування на виявлення та припинення таких фактів.

Важливими аспектами адміністрування будь-якого податку, що відображає характер державної податкової політики, є терміни та умови подання податкової звітності. Висока затратність податкового адміністрування в Україні негативним чином позначається на інвестиційній привабливості економіки України, опосередковано впливає на вартість продукції, а також знижує конкурентоспроможність українських товарів та послуг. З іншого боку податкова звітність, яка за своїм змістом несе неактуальну, суперечливу, зайву чи складну для обробки інформацію, також збільшує витрати на адміністрування податку. Крім декларації з акцизного податку, що подається платниками податків до контролюючих органів України за місцем їх перебування на обліку, обов'язковими до подання є звіти, наведені у таблиці 3.8.

Як засвідчують дані, наведені в табл. 3.8, інформація, яка міститься у додатковій звітності, носить аналітичні відомості щодо складських запасів підакцизної продукції та відомості щодо її реалізації. Водночас інформація щодо напрямів реалізації підакцизної продукції за покупцями може бути актуальною у разі, коли є зворотна інформація для відповідного зіставлення від таких покупців даних про факт отримання такої продукції та напрямів їх використання. Тому у подальшій перспективі така щомісячна звітність підлягає уніфікації, частковому скасуванню на користь систем електронного моніторингу руху підакцизної продукції та щоквартальної звітності із зазначенням показників залишків та руху підакцизної продукції за їх видами.

**Дані щодо додаткової звітності суб'єктів ринку  
підакцизних товарів**

Назва звіту	Відомості, які надаються	Регламентуючі документи
№ 1-РС „Звіт про обсяги виробництва та реалізації спирту”	<p>Кількість спирту, фракції головної етилового спирту в місцях зберігання на початок звітного місяця, виробленої та переданої в місця їх зберігання;</p> <p>загальна кількість реалізованого спирту, фракції головної етилового спирту;</p> <p>втрати спирту, фракції головної етилового спирту при зберіганні, відпуску на лабораторні потреби тощо;</p> <p>кількість спирту, фракції головної етилового спирту в місцях зберігання на кінець звітного місяця;</p> <p>найменування та реквізити споживача спирту, фракції головної етилового спирту, кількість відвантаженого спирту, фракції головної етилового спирту</p>	<p>Наказ ДПА України від 13 жовтня 2005 року № 449, „Про затвердження форм звітів щодо обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та інструкцій щодо їх заповнення”;</p> <p>Закон України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР „Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів”</p>
№ 2-РС „Звіт про обсяги виробництва та реалізації алкогольних напоїв”	<p>Кількість алкогольних напоїв у місцях зберігання на початок звітного місяця та яка передана до місця її зберігання;</p> <p>загальна кількість реалізованої продукції;</p> <p>кількість виноматеріалів, які відпущені іншим підрозділом підприємства для виробництва алкогольних напоїв;</p> <p>втрати при зберіганні, відпуску продукції на лабораторні потреби тощо;</p> <p>кількість алкогольних напоїв в місцях зберігання на кінець звітного місяця.</p>	<p>Наказ ДПА України від 13 жовтня 2005 року № 449 „Про затвердження форм звітів щодо обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та інструкцій щодо їх заповнення”;</p> <p>Закон України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР „Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів”</p>

Продовження таблиці 3.8

<p>№ 3-РС „Звіт про обсяги виробництва та реалізації тютюнових виробів”</p>	<p>Залишок продукції власного виробництва на підприємстві; кількість імпортованої продукції у звітному місяці; кількість виробленої продукції за звітний місяць; кількість реалізованих тютюнових виробів за звітний місяць; кількість тютюнових виробів, реалізованих на внутрішньому ринку та на експорт, в т.ч. власного та імпортного виробництва</p>	<p>Наказ ДПА України від 13 жовтня 2005 року № 449 „Про затвердження форм звітів щодо обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та інструкцій щодо їх заповнення”; Закон України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР „Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів”</p>
---	---	---

Також значна частина процедур адміністрування акцизного податку пов’язана із необхідністю випуску та обслуговування обігу податкових векселів, що видаються як гарантія сплати акцизного податку, а також із необхідністю адміністрування податкових пільг, що пов’язані із необхідністю контролю за використанням підакцизної сировини для виробництва. Законодавчо визначено порядок випуску, обігу та погашення податкових векселів для виробників алкогольних напоїв, лікарських засобів, а також нафтопереробних заводів.

Загалом слід зазначити, що чинна система адміністрування акцизного податку в Україні з огляду на значний рівень тіньового обігу підакцизної продукції потребує реалізації комплексних перетворень, де основна увага повинна бути зосереджена на впровадженні сучасних інструментів контролю за рухом підакцизних товарів від виробника (імпортера) до кінцевого споживача. З огляду на геополітичний та економічний напрями розвитку країни, впровадження європейського досвіду адміністрування акцизного податку в Україні є виправданим та необхідним заходом.

### **3.5. Ефективність використання окремих процедур контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів**

Незважаючи на впровадження Податкового кодексу, схожість підходів в оподаткуванні акцизним податком з країнами ЄС та СНГ, наявність спеціалізованого структурного підрозділу у складі Державної фіскальної служби України, питання пошуку шляхів підвищення ефективності справляння акцизного податку з алкогольних напоїв, тютюнових виробів та нафтопродуктів досі залишається надзвичайно актуальним.

Сфера акцизного оподаткування, крім суто фіскального завдання, має сприяти розвитку економічних процесів, відображати окремі аспекти соціальної та екологічної державної політики. З огляду на соціальну значущість, держава має бути зацікавлена в обмеженні споживання алкогольних та тютюнових товарів, його поступовому скороченні на внутрішньому ринку, перерозподілі ринку на користь менш шкідливих та більш якісних товарів. З економічної точки зору існує потреба у збереженні кількості робочих місць, зайнятих у відповідних та суміжних галузях, повного використання виробничих потужностей, їх модернізації, збільшення обсягів виробництва, освоєння зовнішніх ринків. Екологічна сторона акцизів покликана обмежити викиди забруднюючих речовин за рахунок меншого використання нафтопродуктів, збільшення частки споживання високоякісних нафтопродуктів з мінімальним впливом на навколишнє середовище.

З одного боку, надмірне регулювання та контроль за обігом підакцизних товарів створює умови для збільшення вартості адміністрування як для держави, так і самих платників податків, зниження ділової активності, обмеження зростання суміжних галузей економіки, активізації тіньових процесів. А з іншого – проблеми в здійсненні контролю, а також регулювання виробництва та обігу підакцизної продукції призводять до тіньового виробництва, контрабанди, обігу фальсифікованих та контрафактних товарів, що, крім економічних та фіскальних втрат, несуть загрозу навколишньому середовищу та здоров'ю громадян.

Так, недостатній державний нагляд у сфері дотримання якості нафтопродуктів дозволяє підмінювати об'єкт оподаткування низько технологічною продукцією. Одночасно частка реалізації фальсифікованого та контрабандного палива сягає 30 % внутрішнього споживання,

що призводить до 3,5 млрд грн втрат бюджетних надходжень [44]. Більш-менш задовільною серед ринків підакцизних товарів, виглядає тютюнова група, тіньова складова якої, за оцінками експертів, не перевищує 5 %. Водночас існує потреба у створенні запобіжних заходів у обмежені тіньового обігу та підвищення ефективності контрольних заходів у середньостроковій та довгостроковій перспективі з огляду на державну політику збільшення частки та суми акцизу у ціні тютюнових виробів.

Сьогодні в Україні залишається актуальним питання гармонізації акцизного оподаткування до вимог країн-членів ЄС, а також визначення доцільності імплементації кращих світових практик до національного податкового законодавства, необхідний пошук ефективних процедур контролю за обігом підакцизних товарів. Специфіка застосування акцизного податку для різних товарних груп вимагає здійснення дослідження за видами підакцизних товарів – спирту та алкогольних напоїв, тютюнових виробів, нафтопродуктів та ін.

Хоча вітчизняне законодавство і потребує значних кроків з дерегуляції підприємницької діяльності, окремі аспекти державної регуляторної політики в частині виробництва та обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів є занадто ліберальними і в окремих випадках не відповідають досвіду країн Європи та країн СНД. Так, в Україні не ліцензується оптовий та роздрібний продаж паливо-мастильних матеріалів. Така ситуація призводить до збільшення кількості підставних оптових посередників, що збільшують ланцюг постачання палива і, таким чином, легалізують тіньову та контрафактну продукцію.

Не набагато кращою виглядає ситуація у сфері виробництва та оптового продажу міцних алкогольних напоїв, де істотно обмежені підстави для анулювання чи призупинення виданих ліцензій. Відсутність чітких ліцензійних умов на оптовий та роздрібний продаж алкогольної продукції унеможливорює призупинення дії та анулювання ліцензій навіть у разі встановлення та доведення у судовому порядку грубих і повторних порушень чинного законодавства. Варто зазначити, що в Росії, Казахстані та Білорусі, що мають подібні проблеми з обігом алкогольних напоїв, органи, що проводили ліцензування, мають право призупинити до 6 місяців дію ліцензії за набагато більший ряд правопорушень (порівняно з Україною) навіть без відповідного звернення до суду. До таких порушень додатково належать: невідповідність

продукції державним та задекларованим стандартам; порушення порядку декларування обсягів виробництва; невиконання зобов'язань перед бюджетом; порушення правил обігу та продажу спирту, алкогольних напоїв та ін. Відсутність аналогічних норм впливу на недобросовісних учасників ринку негативним чином позначається у сфері обігу алкогольних напоїв. На відміну від досвіду країн СНД вітчизняним законодавством обмежені підстави з призупинення та анулювання за такі суттєві порушення:

- виробництво та реалізація алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що не відповідають встановленим стандартам;

- відпуск та переміщення спирту та алкогольних напоїв без супровідних документів, що зареєстровані у встановленому порядку в інформаційних системах з контролю за їх обігом;

- переміщення алкогольних напоїв та тютюнових виробів без марок акцизного податку, крім випадків, коли таке переміщення здійснюється під митним контролем;

- виробництво на обладнанні чи в місцях, що не зазначені в дозвільних документах та Єдиному реєстрі обладнання;

- виробництво алкогольної продукції з необлікованого спирту;

- зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів поза місцями зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, внесених до Єдиного реєстру;

- систематична несплата податків та інших обов'язкових платежів до бюджету;

- виробництво тютюнових виробів з не облікованої тютюнової сировини;

- систематичне ігнорування чи неможливість виконання приписів органу ліцензування або органу з сертифікації виробництва щодо усунення встановлених порушень.

Таким чином, необхідно розширити перелік порушень, за які може бути призупинено або анульовано ліцензію, або запровадити ліцензійні умови у сфері оптового та роздрібного продажу алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що, з огляду на чинне законодавство з ліцензування в Україні [106], автоматично забезпечить можливість анулювати ліцензії за: повторне порушення ліцензіатом ліцензійних умов, недостовірних відомостей у документах, поданих суб'єктом господарювання для одержання ліцензії, невиконання припису

про усунення порушень ліцензійних умов, неможливості забезпечити їх виконання.

Аналогами інституту акцизних складів, що поширений у країнах ЄС, в Україні є такі утворення: для спирту та алкогольних напоїв – акцизний склад, для оптових партій алкогольних напоїв – місця зберігання алкогольних напоїв, для спирту та нафтопродуктів щодо яких використовується нульова ставка – податкові пости.

Постійна присутність представників фіскальних органів на об'єктах виробництва підакцизної продукції вимагає постійного відволікання трудових ресурсів, вказує на необхідність впровадження сучасних інструментів контролю. В Україні необхідно переглянути інститут акцизних складів, функціонування яких передбачає фактичну присутність посадових осіб контролюючого органу, що здійснює контроль за обліком та відпуском спирту та алкогольних напоїв, використанням марок акцизного податку. Так, світова практика вказує на ефективність використання систем дистанційного контролю, відповідно до яких акцизні склади ведуть облік, зберігання та відпуск продукції, а контролюючі органи мають право безперешкодного доступу для проведення раптових перевірок.

Також світова практика вказує на наявність двох основних способів адміністрування акцизів, один з яких полягає у тому, що податок сплачує виробник підакцизних товарів, другий – податок сплачує особа, яка здійснює відпуск таких товарів у торговельну мережу. Такий спосіб дозволяє реалізовувати режим відстроченої сплати акцизного податку, який використовується у країнах ЄС для забезпечення безперешкодного доступу на внутрішні ринки країн-учасниць та сплати акцизного податку у країні споживання. Інструментом забезпечення адміністрування акцизного податку в країнах ЄС у такому режимі є електронна система контролю за рухом підакцизних товарів – EMCS (*Excise Movement and Control System*). Її використання передбачає електронну реєстрацію документів про рух підакцизної продукції у податкових базах країни відправника та країни призначення.

У разі впровадження європейського досвіду в Україні та поширення режиму відстроченої сплати на внутрішнє переміщення для таких груп товарів, як нафтопродукти, електроенергія та газ, виникає можливість скасування інституту податкового векселя та зміщення акцентів у здійсненні податкового контролю з легальних виробників



підакцизних товарів на сферу незаконного обігу, що на сьогодні не охоплений системними заходами контролю. Так, наприклад, після випуску готової алкогольної продукції у оптово-роздрібну мережу моніторинг за її обігом відсутній. Таким чином, теоретично, на кожну наклеєну акцизну марку може бути виготовлено кілька підроблених марок для використання на контрафактній продукції.

Не сприяла детінізації ринку міцних алкогольних напоїв державна монополія на виробництво спирту. За оцінками експертів, а також за інформаційними повідомленнями щодо суті резонансних кримінальних справ, саме не облікований спирт державних заводів ставав сировиною для тіньового виробництва міцних алкогольних напоїв, що, як правило, розливалися на потужностях легально зареєстрованих виробників [14, с. 186]. Таким чином, поєднання державної монополії, недосконалої системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв залишаються основними чинниками функціонування тіньового сегменту ринку алкогольної продукції в Україні.

На противагу алкогольній продукції ринок тютюнових виробів, хоча і представлений лише кількома виробниками, має незначний рівень тінізації. Частина проблем, пов'язаних із випадками контрафактного та тіньового виробництва сигарет, було вирішено шляхом обмеження права імпорту фільтрів до сигарет та паперу для виробництва сигарет виключно компаніями, що мають ліцензію на виробництво тютюнових виробів, а також запровадженням процедур обов'язкової реєстрації виробничого обладнання, що реалізовано шляхом прийняття Закону України „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо посилення контролю за обігом підакцизних товарів та уточнення окремих податкових норм” [89].

Одним з інструментів контролю за сплатою акцизного податку та легальністю походження таких підакцизних товарів, як тютюнові вироби та алкогольні напої в Україні є акцизна марка. Сучасний рівень розвитку поліграфічного обладнання дозволяє відтворювати підробки акцизних марок високої якості, які неможливо відрізнити від оригіналу без проведення експертиз, що ускладнює контроль за обігом підакцизних товарів, насамперед алкогольних напоїв.

Сфері здійснення державного регулювання та контролю за обігом нафтопродуктів притаманні проблеми наявності тіньового виробництва та обігу, контрабандного ввезення, виготовлення фальсифікату та маніпулювання ставками акцизу. До бюджету не надходять не

лише суми акцизного податку, а й зіставні з ним суми податку на прибуток, ПДВ, соціальних внесків на фонд оплати праці працівників, задіяних у тіньовому секторі. Лише акцизного податку щорічно недоотримується кілька мільярдів гривень, а щорічні втрати національної економіки через недофінансування фонду на утримання та будівництво доріг низької якості нафтопродуктів є набагато вищими. Їх можна виразити додатковими втратами часу на перевезення, збільшенням видатків на транспортування, шкодою, заподіяною навколишньому середовищу та здоров'ю громадян. Серед причин таких негативних наслідків можна виділити недосконалість застосовуваних процедур контролю та моніторингу оптових поставок та роздрібного продажу, що разом із відсутністю необхідності їх ліцензування та контролю за якістю палива синергетично створює передумови функціонування тіньового ринку.

Тіньовий ринок підакцизних товарів, крім негативних фіскальних наслідків, пов'язаних з недоотриманням ПДВ, акцизного податку, прямих податків, ресурсних та рентних платежів, екологічного податку, єдиного соціального внеску, також руйнує засади ринкової конкуренції, негативним чином впливає на навколишнє середовище, загрожує життю та здоров'ю громадян. Однією з передумов недостатнього контролю за обігом нафтопродуктів та сплатою акцизного податку є концентрація адміністративних процедур довкола виробників палива, в той час як мережі АЗС та оптові посередники можуть безперешкодно здійснювати реалізацію контрафактного та контрабандного палива, що легалізується шляхом придбання через фіктивні та транзитні підприємства.

Вирішення питання тіньового обігу нафтопродуктів тісно пов'язане з якістю палива, що певною мірою спровоковане низькими державними стандартами щодо палива. Протекціоністська політика держави щодо захисту вітчизняних виробників, які переважною більшістю не здатні забезпечити переробку нафти на достатньому рівні призводить до пролонгації застарілих стандартів палива. У свою чергу, нелегальні міні-НПЗ шляхом низько-технологічної переробки нафтопродуктів, їх змішування з різноманітними присадками забезпечують ринок контрафактним паливом під виглядом стандартів „Євро-2” та „Євро-3”, а технічні можливості для виявлення такого палива відсутні. Так, раніше щороку Держспоживстандарт перевіряв у лабораторних умовах паливо з понад 3 тис. АЗС, проте з часом державне

фінансування лабораторних перевірок зменшувалося і з 2009 року вони майже не проводяться. Наразі з боку уряду країни вживаються заходи щодо реанімації лабораторного контролю АЗС, опрацьовуються варіанти додаткового захисту від фальсифікату шляхом впровадження технічних маркерів та ін.

Використання технічних маркерів доцільно проводити за принципом використання акцизної марки у такому порядку – ліцензований виробник (імпортер):

- робить попередню заявку-розрахунок на кількість речовини-маркера в розрізі видів палива;
- проводить попередню оплату акцизного податку (або виписує податковий вексель);
- отримує технічні маркери;
- використовує їх у виробництві для маркування продукції;
- подає звітність по зобов'язаннях з акцизного податку, що виникають при відвантаженні продукції в розрізі контрагентів та видів палива.

Водночас відповідний законопроект (реєстраційний №7484), що був поданий на розгляд до Верховної Ради України, був ветований у зв'язку з подорожчанням одного літра палива орієнтовно на 8 коп. Противники даного заходу крім подорожчання палива за рахунок маркерів, вказують на високу ймовірність появи підробок маркерів, а також на відсутність зв'язку наявності маркера та якості продукції. На сьогодні частково функцію з дотримання якості палива на себе перейняли деякі великі мережі АЗС, що мають технічні можливості та опікуються якістю палива, проте у тисяч небрендових АЗС будь-який контроль відсутній.

Для забезпечення якості палива на АЗС, оптових базах, у виробників та імпортерів потрібні дієві заходи спеціальних та правоохоронних органів в системі виконавчої влади, що наділені правами та процедурами застосовувати жорсткі фінансові санкції, вилучати партії фальсифікованої продукції, ініціювати притягнення винних осіб до кримінальної відповідальності, забороняти займатися відповідним видом діяльності.

Враховуючи стратегічне значення ринку нафтопродуктів для економічної та екологічної безпеки, виправданим буде впровадження системи наскрізного моніторингу руху нафтопродуктів від виробника до АЗС. Так, економічно обґрунтований ланцюг постачання палива

має вигляд: „виробник (імпортер) – оптовий посередник – дрібнооптовий посередник – АЗС – споживач”. Проте на практиці схеми руху нафтопродуктів завантажені великою кількістю посередників, що декларують незначну націнку 3–5 коп. на літр, застосовують негрошові форми розрахунків. Це ускладнює можливість відстеження походження продукту та сплати відповідних сум податків.

Крім маркування підакцизних товарів, контроль за походженням та переміщенням підакцизних товарів може бути реалізований за допомогою обміну повідомленнями про рух підакцизних товарів між контролюючим органом та учасниками ринку. Залежно від розвитку інформаційних та комп’ютерних технологій, повідомлення в ряді країн стали надсилати в електронному вигляді, що дозволяє спростити та прискорити відповідні адміністративні дії. В Україні функцію з документообігу одночасно з контролем здійснюють представники контролюючих органів на акцизних складах та податкових постах підприємств-виробників. При цьому обробка, аналіз та зіставлення інформації здійснюється без централізованого наповнення інформаційних систем та оперативного реагування на податкові ризики. В Україні з 2013 року впроваджується Єдиний реєстр товарно-транспортних накладних на переміщення спирту та алкогольних напоїв, а також Єдиний державний реєстр витратомірів – лічильників обсягу виробленого спирту етилового. Водночас на практиці така норма досі не була реалізована. У відповідному підзаконному нормативно-правовому акті [98] відповідальним органом було визначено Міністерство аграрної політики та продовольства України, яке, з моменту його прийняття і набуття чинності, майже упродовж року не змогло забезпечити створення та функціонування зазначених реєстрів, що негативно вплинуло на збереження високої частки тіньової економіки у сфері виробництва та обігу спирту та алкогольних напоїв. З 20 серпня 2014 року відповідальним органом щодо створення та супроводження Єдиного державного реєстру витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового та Єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту та алкогольних напоїв визначено Державну фіскальну службу України.

Аналіз ефективності основних процедур контролю за обігом підакцизних товарів дозволяє зробити висновки, що до основних недоліків чинної в Україні системи регулювання та контролю за виробництвом та

обігом підакцизних товарів, що сприяють тіньовому обігу підакцизних товарів, слід віднести:

- низький рівень вимог до якості підакцизної продукції, проблеми в здійсненні контролю щодо відповідності продукції, яка перебуває в обігу встановленим стандартам та супровідним документам;

- маркування підакцизної продукції паперовими акцизними марками, що за умови високої складової акцизного податку у вартості товару та сучасного рівня поліграфічного обладнання не є достатньо ефективним засобом захисту;

- недостатньо неефективне функціонування акцизних складів та податкових постів, що вимагає постійної присутності представників контролюючих органів;

- необов'язковість ліцензування роздрібної та оптової торгівлі паливом, відсутність ліцензійних умов на оптову та роздрібну торгівлю алкогольними напоями та тютюновими виробами;

- відсутність всеохоплюючих автоматизованих систем контролю за обігом підакцизних товарів.

## **РОЗДІЛ 4**

# **НАПРЯМИ ТРАНСФОРМАЦІЇ АКЦИЗНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ**

### **4.1. Стратегічні орієнтири трансформації акцизної політики держави**

Системна криза, яка охопила соціально-економічний простір більшості країн світу, суттєво активізувала питання визначення місця і ролі держави в регулюванні економічних процесів, встановленні оптимальних параметрів втручання державних органів у діяльність господарюючих суб'єктів, а також визначенні шляхів зниження державного контролюючого впливу при одночасному забезпеченні формування достатніх централізованих фінансових ресурсів для виконання державних соціальних програм. Необхідність вирішення вказаного комплексу завдань, які часто за своєю сутністю є протилежними, вимагає від урядів країн формування та реалізації зваженої податкової політики як важливої складової загальної соціально-економічної політики держави, орієнтованої на формування податкової системи, ознаками якої є використання стимулів щодо накопичення і раціонального використання національного багатства країни, тим самим забезпечуючи соціально-економічний прогрес суспільства [55, с. 42]. Тому розвиток сучасної акцизної політики в Україні має відбуватись у напрямі збалансування диспропорцій реалізації фіскального та регулюючого потенціалу, а також гармонізації законодавства України до вимог ЄС. Зважаючи на це, на сьогодні в Україні постала необхідність у визначенні стратегічних орієнтирів трансформації національної акцизної політики.

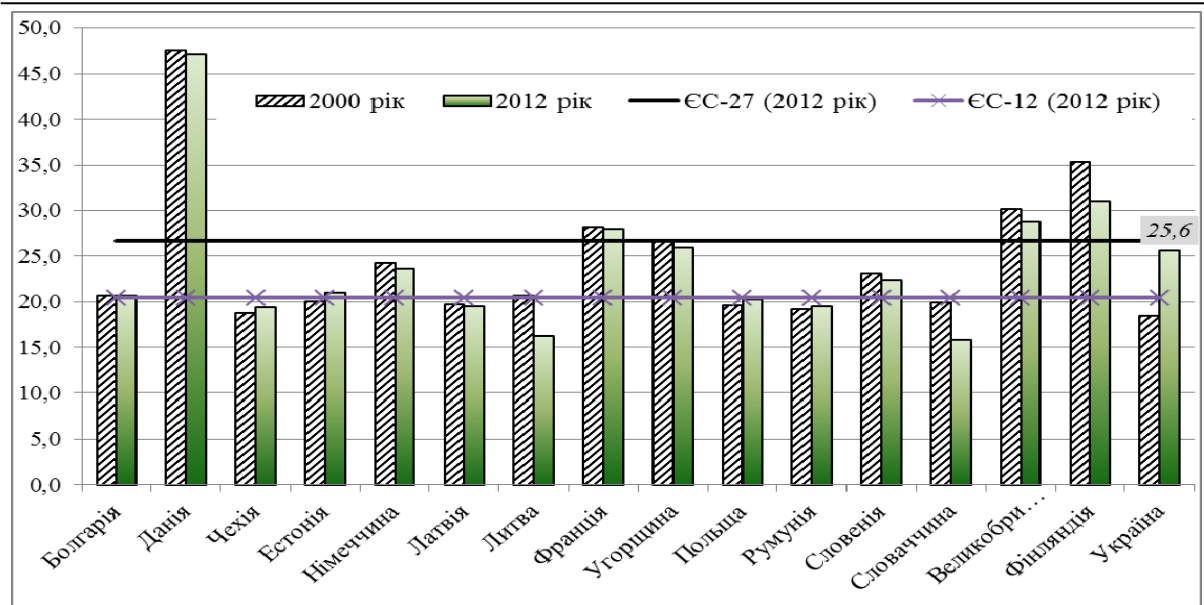
Як зазначалося раніше, розроблення та реалізація заходів податкової політики повинні відбуватися у межах загальних концептуальних засад реформування системи оподаткування в Україні. Загальна трансформація податкової політики здійснюється з врахуванням сформованої стратегічної державної мети, пов'язаної з приєднанням до загальноєвропейських інтеграційних процесів.

Прийняття Кодексу не дозволило вирішити весь комплекс проблем, що супроводжують розвиток податкових правовідносин протягом

усього періоду новітньої історії України. На сьогодні так і залишаються питання визначення оптимальної структури національної податкової системи; пошуку шляхів нивілювання дисбалансів у реалізації її фіскального та регулюючого потенціалу; визначення ефективних механізмів використання податкових пільг; зниження загально рівня податкового навантаження на реальний сектор економіки через розширення бази оподаткування, руйнування схем ухилення від сплати податків, протидії використанню суб'єктами господарювання агресивного податкового планування та ін.

Одним з ключових питань, що залишається актуальним протягом усього періоду реалізації сучасних податкових реформ в Україні є визначення оптимального рівня податкового навантаження та структури національної податкової системи. Як засвідчують офіційні дані про стан формування дохідної частини бюджету країни, рівень перерозподілу ВВП через бюджетну систему України залишається зависоким і не відповідає озвученим пріоритетам реформування економічних відносин. Так, у 2013 році через бюджет було перерозподілено 30,4 % ВВП (без врахування відрахувань у соціальні фонди), що на 1,4 % більше показника 2010 року. Такі дані вказують, що протягом 2010–2014 років не вдалося досягти однієї з ключових цілей прийняття Кодексу, яка визначалася у зниженні рівня загального податкового навантаження.

Якщо говорити безпосередньо про динаміку податкового коефіцієнта, який визначається як відношення податкових надходжень до ВВП, то його значення з прийняттям Кодексу суттєво зросло – протягом 2011–2013 років рівень перерозподілу ВВП через податки збільшився на 2,6 %. Такий показник податкового коефіцієнта в Україні значно перевищує аналогічні показники постсоціалістичних країн, які стали членами ЄС (рис. 4.1). Так, значення податкового коефіцієнта вищий за показник України, має лише Угорщина (25,6 % та 26,0 % відповідно), при чому вітчизняний показник перевищує на 5,2 % середній за групою країн ЄС-12 (група т. зв. „нових” держав-членів ЄС). Значення показника податкового коефіцієнта в Словаччині нижче за вітчизняний на 9,8 %, у Литві – 9,3 %, у Чехії – на 6,2 %, у Латвії та Румунії – на 6,1 %, у Польщі – 5,3 % (табл. Ж 1 додатка Ж).



**Рис. 4.1. Динаміка податкового коефіцієнту в Україні та окремих країнах ЄС**

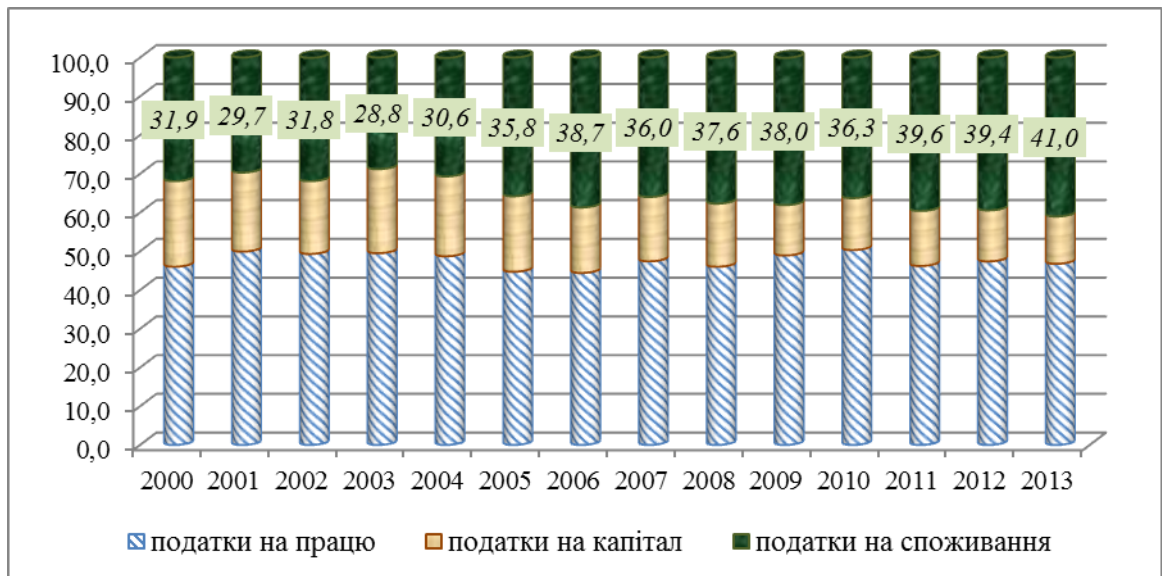
*Джерело: складено з використанням даних [198] та Державної казначейської служби України.*

Як засвідчують розрахунки [29], в структурі податкового коефіцієнта в Україні переважають податки на працю, хоча останніми роками сформувалася чітка тенденція до зниження їх частки при одночасному зростанні питомої ваги податків на споживання. Зазначимо, що відповідно до класифікації ЄСР-95, що застосовується у ЄС, до податків на споживання, крім ПДВ та акцизного податку, відносять і цілий ряд інших податків, зокрема мито та екологічний податок.

Приведені показники перерозподілу ВВП через податкову систему свідчать про те, що в Україні сформована модель податкової системи, де основна увага приділяється оподаткуванню праці та споживанню. Зазначимо, що одним із завдань реалізації податкової реформи в 2010 році було зміщення акцентів в оподаткуванні на споживання, ресурсні та екологічні податки, за рахунок чого планувалося створити сприятливі умови для залучення внутрішніх та зовнішніх інвестицій, загальної активізації підприємницької діяльності в Україні. Однак, як засвідчують звітні дані, внаслідок наявності системних проблем у реалізації регулюючого потенціалу вітчизняної податкової системи, зокрема в частині використання податків на капітал та працю, поставлені цілі досягнуті не були, що на тлі загострення економічної кризи засвідчує необхідність реалізації кардинальних перетворень у сфері оподаткування. Слід також зазначити, що наявні структурні зміни в



національній економіці не дозволяють говорити про достатню ефективність податкової політики, що на даному етапі реалізується в Україні.



**Рис. 4.2. Структура податкового коефіцієнта України (з врахуванням соціальних відрахувань) у 2000–2013 роках**

*Джерело: складено з використанням даних Державної казначейської служби та Державної служби статистики України.*

Так, у ЄС з загостренням економічної кризи були реалізовані системні реформи, спрямовані на досягнення основних цілей фінансової консолідації. Завдяки таким заходам було знижено рівень податкового навантаження на реальну економіку, зокрема протягом 2008–2010 років значення податкового коефіцієнта за групою країн ЄС-27 знизилося з 26,7 % до 25,7 %, за групою країн ЄС-17 – з 25,5 % до 24,6 %.

Наявний досвід проведення податкових реформ як невід’ємного елемента активізації економічних процесів у посткризовий період та збалансування національних бюджетів вказує на ефективність саме перенесення податкового навантаження на споживання. Вважається, що такі трансформації за рахунок змін у структурі податкового коефіцієнта сприяють підвищенню рівня конкурентоспроможності національних товаровиробників. У даному випадку одним із найбільш поширених варіантів реалізації зазначених податкових перетворень є зниження рівня податкового навантаження на працю (зокрема через зниження єдиного соціального внеску) з одночасним зростанням рівня ставок ПДВ.

Таке перенесення податкового навантаження на податки на споживання отримало назву стандартної бюджетної девальвації. Ефективність реалізації таких перетворень у податковій сфері викликано тим, що зменшення рівня соціальних відрахувань (в Україні може бути реалізоване шляхом зниження розміру єдиного соціального внеску) дозволяє підвищувати конкурентоспроможність національних товаровиробників на світових ринках. У такому випадку буде знижуватися ціна експортних товарів при одночасному зростанні вартості імпорту, що, в свою чергу, дозволить покращити торговельне сальдо країни [195].

Проблематика оптимізації рівня та структури податкового коефіцієнта залишається однією з ключових при визначенні пріоритетних напрямів трансформації податкової політики. Така оцінка дозволяє здійснювати порівняння рівня податкового навантаження та його структури з провідними країнами світу, що особливо актуально у вітчизняних умовах активізації інтеграційних процесів. Країнами ЄС на сьогодні накопичений значний досвід реалізації податкових трансформацій, причому при оцінці їх результативності одне з ключових місць займає аналіз структури податкових надходжень, а також впливу змін у складі податкових надходжень на різні аспекти соціально-економічних процесів в окремих країнах та ЄС в цілому.

У структурі податкового коефіцієнта в Україні та країнах ЄС наявні значні відмінності. Так, частково подібна з Україною структура податкового коефіцієнта застосовується в Угорщині та Словенії, однак, якщо загальний його розмір в Угорщині співставний вітчизняному, то в Словенії він нижчий на 3,2 % ВВП. Порівняно з середнім показником щодо групи країн ЄС-27 [198], частка податків на працю в Україні більша на 3 %, податків на споживання – на 1,9 %.

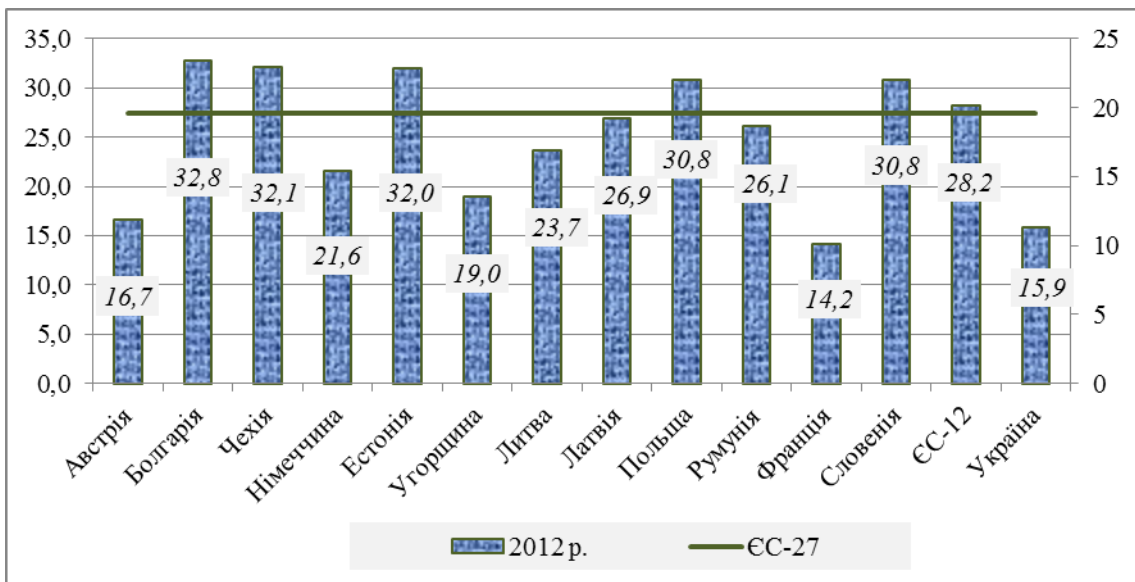
Крім того, в Україні імпліцитна ставка податків на споживання з 2005 року перевищує відповідні показники у країнах ЄС-12 (за виключенням 2010 року). Однак на відміну від країн ЄС в Україні такі показники імпліцитної ставки більшою мірою сформовані за рахунок ПДВ. Відповідно внаслідок низької питомої ваги акцизного податку та мита вплив змін у їх застосуванні на показники імпліцитної ставки податків на споживання практично не простежується [29, с. 251]. Так, у структурі податків на споживання частка акцизного податку в Україні в 2013 році становила 15,9 %, що на 2,4 відсоткових пункти менше

## Трансформація акцизної політики України

за показник 2011 року (табл. Ж 2 додатка Ж). Значення відповідного показника за групою країн ЄС-27 у 2012 році (рис. 4.3) становило 19,8 %, ЄС-17 – 18,2 %, ЄС-12 – 28,2 % [198, с. 160].

В Україні показники фіскальної ефективності акцизного податку є меншими за країни ЄС, причому потенціал використання даного виду податку в обмеженні алкогольних напоїв та тютюнових виробів (порівняно з відповідними показниками країн-членів ЄС) залишається значним.

Також частка екологічних податків у країнах ЄС є більшою за фактичні показники України, причому їх застосування у вітчизняних реаліях також залишається малоефективним як з фіскальної, так і регулюючої точки зору. У країнах ЄС останніми роками сформувалася перевага до використання акцизів екологічного характеру саме в якості інструментів податкового регулювання. Так, протягом 2000–2012 років частка акцизів у ВВП групи країн ЄС-27 знизилася на 0,3 % сукупного ВВП. В Україні за вказаний період навпаки відбулося зростання даного показника на 0,4 % до рівня у 1,7 % ВВП.



**Рис. 4.3. Частка акцизного податку в структурі податків на споживання у країнах ЄС та Україні (%)**

*Джерело: складено з використанням даних Єврокомісії та Державної казначейської служби України*

Вирівнювання структур податкових систем, а також їх окремих функціональних складових залишається одним з ключових питань при гармонізації національних законодавств у ЄС. Однак такі процеси

здійснюються з обов'язковим дотриманням принципу доцільності та на основі врахування національних інтересів, що реалізується через надання окремим країнам тривалого періоду на гармонізацію національного податкового законодавства, або навіть шляхом затвердження окремих вилучень з загальних гармонізованих правил оподаткування.

Як зазначалося у п. 1.1, основною метою трансформаційних процесів у сфері акцизного оподаткування, а також контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів є формування в Україні акцизної політики фіскально-регулюючого типу. Відповідно, досягнення даної мети можливе лише у разі здійснення взаємозалежних заходів, реалізація яких дозволить досягти чітко визначених цілей такої політики, які також підпорядковані і загальній меті податкової політики України.

Усе вищезазначене вказує на те, що Україна потребує пошуку нових резервів як підвищення фіскальної ефективності податкової системи, так і підвищення дієвості реалізації її регулюючого потенціалу. І акцизи в даних заходах повинні відігравати одну з ключових ролей. Однак перманентне збільшення ставок оподаткування, зокрема акцизного податку, не може розглядатися як панацея для вирішення поточних бюджетних проблем. Так, додаткового розгляду потребують питання оподаткування пасивних доходів, формування ефективних механізмів застосування т. зв. „податків на розкіш”, а також ресурсних платежів. Вказані заходи повинні реалізовуватися одночасно з подальшою детінізацією економічних процесів, а також ліквідацією мало-ефективних податкових пільг, адже відповідно до даних Міністерства фінансів України обсяг бюджетних втрат від надання пільг зі сплати в 2012 році становили 48,7 млрд грн, в 2013 році – 47,5 млрд грн. Очікувана сума таких втрат бюджету, після внесення коригувань у податкове законодавства Законом України „Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні” [95], на 2014 рік становить 44,9 млрд грн [76] або 15 % від запланованих податкових надходжень до бюджету країни [94].

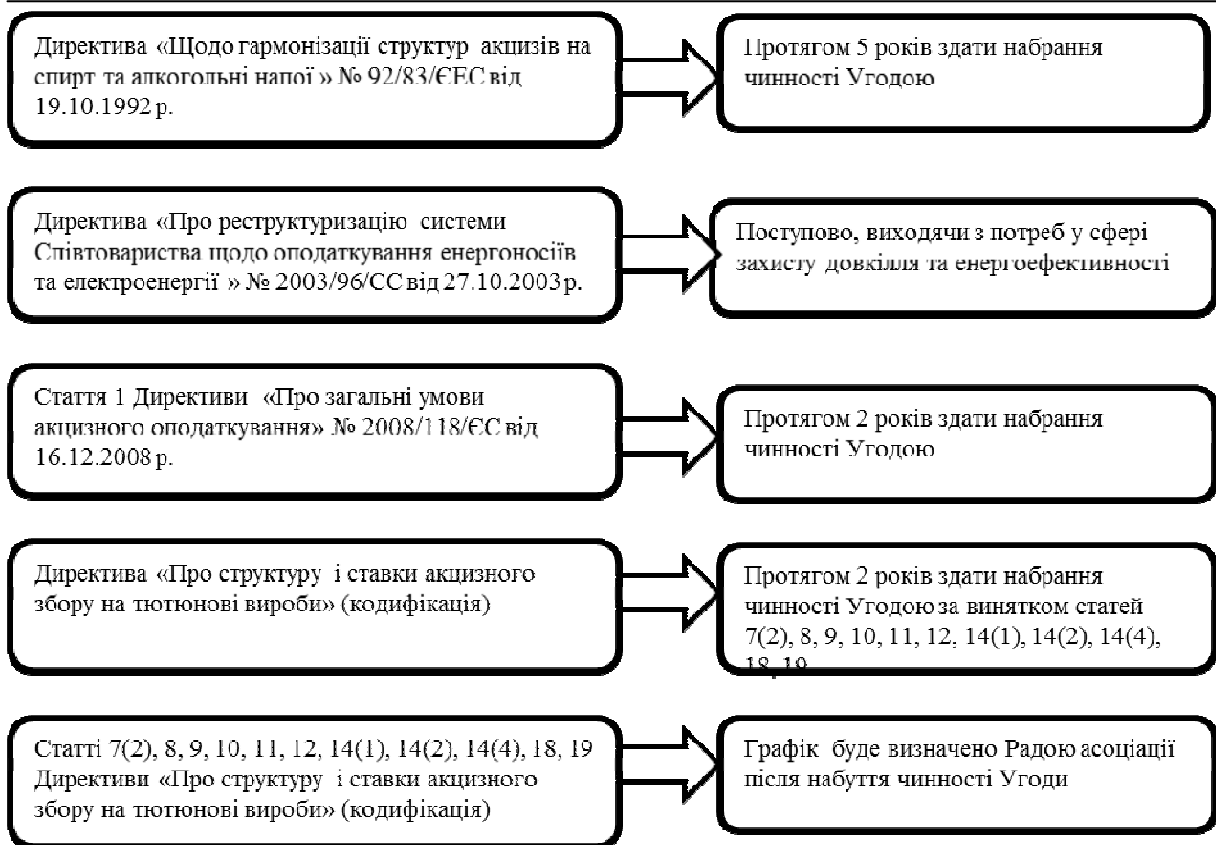
Зважаючи на рівень використання специфічного акцизу в Україні, а також на фактичні якісні та кількісні показники розвитку ринку підакцизних товарів, необхідність подальшої гармонізації вітчизняного акцизного законодавства з основними положеннями директив ЄС,

Україна потребує узгодження акцизної політики на середньо та довгострокову перспективу. Реалізація такої акцизної політики дозволить досягти зростання рівня податкових надходжень; збалансувати диспропорції виконання акцизним податком фіскальної та регулюючої функції; сформувати прийнятні параметри розвитку ринку підакцизних товарів, виходячи з обраних стратегічних пріоритетів державного регулювання даного ринку.

Враховуючи те, що Україна обрала європейський вектор розвитку, що знайшло своє відображення у підписанні Угоди про асоціацію з ЄС (далі – Угода), актуальним є визначення конкретних кроків щодо гармонізації вітчизняного механізму акцизного оподаткування з відповідними нормами ЄС, окремі з яких безпосередньо визначені в проекті угоди про асоціацію (рис. 4.4). Угода передбачає встановлення поглибленої та всеосяжної зони вільної торгівлі (набуває чинності з 2016 року, однак для українських експортерів з боку ЄС діють торговельні преференції з моменту підписання). Зазначимо, що зона вільної торгівлі є класичним першим етапом формалізації інтеграційних процесів, де наступними етапами є митний союз, спільний ринок, економічний союз та повна економічна інтеграція. Саме на етапі зони вільної торгівлі, як правило, проводиться гармонізація основних правил застосування непрямих податків, які безпосередньо здійснюють найбільший вплив на можливість розширення торгівлі (у даному випадку) між країнами-членами ЄС та Україною.

У дослідженні [20, с. 32] до напрямів гармонізації податкової політики в країнах ЄС віднесено: 1) узгодження принципів і критеріїв формування та реалізації податкової політики; 2) визначення цілей та завдань податкової політики; 3) визначення складу і структури податкових систем; 4) гармонізацію інструментів адміністрування податків; 5) гармонізацію податкового законодавства. Реалізація вказаних завдань потребує дотримання цілого ряду умов, зокрема: 1) чіткої регламентації основних цілей та напрямів гармонізації податкової політики; 2) виявлення основних розбіжностей між податковими системами, аналіз національних особливостей застосування окремих видів оподаткування; 3) проведення оцінки застосовуваного механізму адміністрування податків; 4) узгодження переліку нормативно-правових актів, що потребують гармонізації; 5) здійснення контролю за виконанням ухвалених програм гармонізації національних законодавств.

## Розділ 4. Напрями трансформації акцизної політики України



**Рис. 4.4. Графік імплементації положень Директив ЄС, що регулюють акцизне оподаткування в українське законодавство відповідно до Угоди про асоціацію**

Таким чином, реалізація Угоди вимагає чіткої регламентації етапності внесення змін до законодавства, що регулює застосування акцизного податку та регламентує застосування нефіскальних інструментів регулювання ринку підакцизних товарів. У даному контексті чи не найбільш важливим є визначення етапності підвищення ставок акцизного податку до мінімального європейського рівня, адже зростання рівня акцизного оподаткування без врахування особливостей України (як то рівень доходів на 1 особу, еластичність попиту, структура виробництва та споживання) може призвести до різкого збільшення контрабандної та контрафактної продукції. Зазначимо, що вказані питання поставали, а також частково залишаються актуальними для більшості нових країн-членів ЄС.

Тому актуалізується необхідність врахування досвіду гармонізації національних законодавств до вимог ЄС у постсоціалістичних країнах Східної Європи (та, відповідно, можливості його використання Україною), де такі процеси відбувалися у декілька етапів. Так, на

першому етапі було узгоджено загальні вимоги використання акцизного податку, які стосувалися імплементації в національні законодавства норм, що регулюють застосування спеціальних процедур адміністрування податку: використання інститутів податкового складу та гарантій сплати податку за умови використання механізму відстрочення його сплати. У подальшому вже здійснювалася гармонізація механізму визначення рівня ставок акцизного податку, їх структури, особливостей застосування змішаної системи оподаткування (для тютюнових виробів), а також визначалася етапність підвищення їх величини. Також невід'ємним елементом реалізації таких гармонізаційних процесів ставало запровадження узгоджених інструментів контролю за виробництвом та обігом товарів підакцизної групи, зокрема систем відстеження руху таких товарів від виробника до кінцевого споживача. Гармонізація національних законодавств здійснюється за трьома групами підакцизних товарів: алкогольні напої, тютюнові вироби та паливо.

Процеси гармонізації використання специфічних акцизів у національних податкових законодавствах відбуваються у тісному взаємозв'язку з намаганнями країн стати повноправними членами ЄС. У частині оподаткування тютюнових виробів однією з умов гармонізації законодавства висувалося різке збільшення ставок оподаткування. Так, коли в 2004 році десять країн Центральної та Східної Європи вступали до ЄС, необхідним було здійснення не менш ніж дворазового збільшення ставок акцизного податку протягом трьох-п'яти років (таблиця 4.1).

Зважаючи на суттєві відмінності в рівні життя і доходу на душу населення у країнах ЄС, а також недостатні дієві застосовувані механізми адміністрування акцизного податку при реалізації загальної програми гармонізації ставок податку для окремих країн був передбачений більш тривалий перехідний період. Тобто в країнах, де спостерігалась суттєва різниця у показниках доходу на душу населення і податкового навантаження, перехідний період було збільшено до 8 років. Наприклад, у Данії, Фінляндії, Німеччині, Франції, Швеції, Великобританії податкове навантаження на тютюн перевищує 110 євро за 1000 сигарет, тоді як у Литві – 65,2 євро за 1000 сигарет, Латвії, Болгарії – 75,2 та 77,5 євро відповідно. Виняток із загальних правил застосування мінімальних вимог до акцизного податку зроблено саме для Болгарії, Естонії, Греції, Латвії, Литви, Угорщини, Румунії та Польщі, яким перехідний період продовжено до 31 грудня 2017 року.

Таблиця 4.1

**Перехідні періоди для досягнення мінімального рівня  
акцизного оподаткування тютюнових виробів у країнах-  
кандидатах на вступ до ЄС у 2004 р.**

Країна	Акцизне навантаження в 2002 р. (євро за 1 000 шт.)	Кратність збільшення рівня оподаткування для досягнення мінімального рівня, %	Дата для повної гармонізації з вимогами ЄС відповідно до договору про членство в ЄС	Дата повної гармонізації з вимогами ЄС (Директива 2011/64/ЄС)	Кратність збільшення роздрібних цін протягом 2002–2008 р.	Найвищий дохід на душу населення в 2002 р., євро	Очікуване збільшення частки в доходах на душу населення протягом 2002–2008 р.
Чехія	26,1	2,45	31.12.2007		1,67	4 085	1,95
Польща	27,7	2,31	31.12.2008	31.12.2017	2,73	2 690	1,15
Естонія	23,0	2,78	31.12.2009	31.12.2017	1,78	1 743	1,67
Латвія	9,7	6,57	31.12.2009	31.12.2017	3,05	1 815	1,52
Литва	11,9	5,37	31.12.2009	31.12.2017	2,56	1 352	1,58
Словенія	37,1	1,73	31.12.2007		1,43	8 229	1,16

*Джерело: The Economist Corporate Network.*

Продовження терміну приведення умов оподаткування тютюнових виробів у зазначених країнах було викликано наявністю цілого ряду цілком об'єктивних обставин, де не останню роль відіграла купівельна спроможність населення даних країн. Так, збільшення рівня оподаткування тютюнових виробів у зазначених країнах повинно було відбуватися набагато більшими темпами порівняно з очікуваним рівнем зростання доходів на душу населення.

Одним із основних питань при реалізації трансформаційних процесів на додаток до рівня ставки і бази оподаткування (особливо відносно тютюнового ринку) є визначення найбільш оптимального варіанта використання адвалорних або специфічних ставок акцизу, їх комбінації. Використання двох видів ставок акцизу: фіксованих (специфічних), коли податок стягується у вигляді фіксованої суми на одиницю товару (податок на обсяг продажів), і адвалорних, де податок



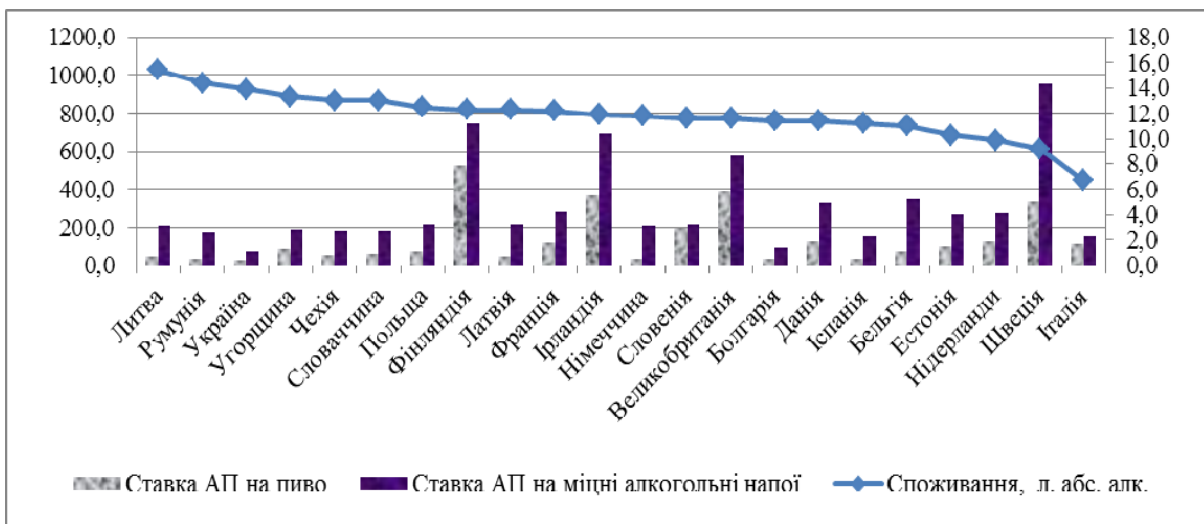
стягується у вигляді частки від ціни товару (податок на вартість продажів), дозволяє вирішувати конкретні завдання, які визначалися як пріоритетні при розробці заходів акцизної політики. Так, для більшості підакцизних товарів природним чином притаманні різні якісні характеристики (обсяг, вага, міцність, октанове число або вміст спирту і т. ін.), які враховуються при визначенні рівня ставок податку. Вплив обох підходів до оподаткування специфічним акцизом на виробництво і споживання будуть різними.

При формуванні переліку загальних цілей та завдань вітчизняної акцизної політики слід зважати на наявні особливості окремих сегментів ринку підакцизних товарів. Зокрема, окремого розгляду потребують підходи до формування алкогольної політики. Зважаючи на наявність досить широкого переліку підакцизних товарів, слід враховувати особливості їх виробництва, наявні національні традиції та культуру споживання. Крім того, різні види алкогольних напоїв мають і різну еластичність попиту, що потрібно враховувати при розробленні конкретних заходів податкового регулювання.

Аналіз найбільш ефективних практик державного регулювання ринку підакцизних товарів вказує на те, що акцизи залишаються одними з ключових інструментів регулювання рівня споживання, однак не завжди високі ставки оподаткування є причиною його зниження. Ефективність заходів податкового регулювання алкогольного ринку залежить від застосовуваного механізму контролю за виробництвом та обігом таких товарів. Дослідження, яке було проведено ІСАР (*International Center for Alcohol Policies*), дозволило констатувати, що акцизне оподаткування найбільш ефективно у разі його використання в поєднанні з іншими інструментами державного регулювання з обов'язковим врахуванням місцевих умов і контексту реалізації обраної акцизної політики щодо алкогольних напоїв [64, с. 3]. Відповідно невід'ємними складовими регулювання алкогольного ринку є застосування інструментів нефіскального характеру, що основним чином відносять до ліцензування, сертифікації, встановлення адміністративних обмежень щодо обігу таких товарів та ін. Також невід'ємним елементом реалізації ефективної акцизної політики на алкогольному ринку є здійснення електронного моніторингу виробництва та обігу підакцизних товарів.

Як засвідчують дані, наведені на рис. 4.5, високі ставки не завжди призводять до скорочення рівня споживання алкогольних напоїв. Зокрема, країни Скандинавії застосовують одні з найбільших ставок

акцизного податку. Однак дані ВООЗ засвідчують, що незважаючи на реалізацію такого типу акцизної політики рівень споживання у даних країнах залишається значно вищим за 8,5 л. абсолютного алкоголю на душу населення (відповідно до застосовуваної методології саме такий рівень є критичним). Так, Фінляндія та Ірландія мають значення вказаного показника на рівні 12,3 та 11,9 л. відповідно, хоча ставки акцизу, зокрема на міцні алкогольні напої, одні з найвищих у світі. У свою чергу, Швеція, де рівень оподаткування міцних алкогольних напоїв більший від зазначених країн (на 28,8 % та 37,8 % відповідно), має показник середнього рівня споживання на душу населення в 9,2 л. абсолютного алкоголю.



**Рис. 4.5. Співвідношення рівня акцизного оподаткування (АП) ЛГП та пива щодо загального рівня споживання алкогольних напоїв у країнах ЄС та Україні<sup>28</sup>**

Таким чином, вихідним положенням при формуванні акцизної політики на алкогольному ринку є визначення кількісних та якісних показників, які планується досягти внаслідок її реалізації в середньо- та довгостроковій перспективі. Україна на сьогодні належить до країн з високою часткою споживання міцних алкогольних напоїв. Так, за даними ВООЗ з 13,9 л. абс. алк., що в середньому споживається в Україні на 1 особу, 48,0 % становили міцні алкогольні напої, 40,5 % –

<sup>28</sup> Ставки акцизного податку приведені з розрахунку на 1 % абсолютного алкоголю в грн. за офіційним курсом НБУ станом на 1.10.2014 р.

пиво, 2,6 % – виноробна продукція. Наприклад, у Росії вказані показники становлять 51 %, 37,6 % та 11,4 % відповідно.

Як і для тютюнових виробів, у зв'язку з підписанням Угоди для України постають питання визначення етапності (а також і доцільності) підвищення ставок акцизного податку для алкогольних напоїв, що, в першу чергу, відносять до пива та ЛГП, адже оподаткування виноробної продукції залишається одним з найбільш специфічних для кожної національної податкової системи. Відповідно і статтею 5 Директиви 92/84/ЄЕС мінімальна ставка для виноробної продукції встановлена на нульовому рівні. В Україні, зважаючи на величину частки даного виду підакцизних товарів у загальній структурі споживання алкогольних напоїв, а також враховуючи якісні характеристики розвитку, саме ринок виноробної продукції потребує особливої програми державного регулювання, у тому числі і через податкове стимулювання виробництва якісної продукції. Акцизний податок в такому випадку повинен використовуватися виключно як інструмент регулювання, а не як джерело формування додаткових податкових надходжень. Про актуальність даного твердження свідчить і досвід країн ЄС, де з фіскальної точки зору оподаткування виноробної продукції залишається актуальним лише у країнах Скандинавії та Бенілюкса.

Невід'ємним елементом реалізації заходів податкової гармонізації в межах трансформації акцизної політики є запровадження механізму здійснення щорічного моніторингу впливу новацій (що в основному належить до підвищення ставок податку) на податкові надходження, обсяги виробництва підакцизних товарів, рівень цін, зайнятість у даній сфері [23, с. 66], досягнення інших соціальних ефектів, зокрема регулювання рівня споживання товарів підакцизної групи. Так, збільшення опосередкованого акцизного навантаження впливає на рівень споживання товарів підакцизної групи, однак, якщо таке зростання помірне – одночасно відбувається і зростання акцизних надходжень. Одночасно зниження рівня виробництва окремих видів підакцизних товарів може призвести і до зниження рівня сплати підприємствами-виробниками інших податків та зборів. Здійснення поточного моніторингу отримуваних ефектів від зростання ставок акцизного податку є ключовою вимогою при корегуванні тактичних кроків трансформації акцизної політики України. Відповідно, можливість корегування етапності підвищення ставок акцизу повинна бути передбачена в механізмі безпосередньої імплементації Угоди про асоціацію

з ЄС. Також вбачається за доцільне укладання міждержавної угоди між Україною та країнами найближчими сусідами, що не є членами ЄС (зокрема, Росією, Білоруссю і Молдовою) щодо здійснення скоординованого підвищення рівня ставок акцизного податку.

Одним з інструментів, використання якого може бути ефективним при прогнозуванні впливу зростання ставок акцизного податку, їх диференціації є використання мікросимуляційних моделей. Застосування таких моделей у сфері акцизного оподаткування дозволяє оцінити фінансові та регулятивні наслідки зміни окремих елементів податку (платники, база оподаткування, ставки податку, пільги з його сплати та ін.). Крім того, такі моделі можуть бути використані як інформаційно-аналітична підтримка прийняття управлінських рішень у сфері формування та реалізації акцизної політики, здійснення аналізу економічних тенденцій, проведення оцінки поведінкових ефектів (розподіл податкового навантаження, рівень схильності до ухилення від сплати акцизного податку), визначення ймовірних результатів реалізації податкових новацій, а також - для прогнозування податкових надходжень у ході бюджетного процесу.

Зазначені вище показники, а також аналіз практики використання акцизного оподаткування у регулюванні економічних процесів та його використання як одного з основних джерел наповнення дохідної частини бюджетів країн як з розвинутими, так і трансформаційними економіками дозволяє виокремити стратегічні орієнтири трансформації акцизної політики в Україні:

– оптимізація податкового навантаження на економіку країни шляхом реалізації заходів стандартної бюджетної девальвації (перенесення податкового навантаження на споживання), розширення бази оподаткування та регулювання рівня використання окремих видів податків. Так, в Україні ключовим питанням залишається залучення до оподаткування тіньових оборотів, що можливо досягти шляхом реалізації комплексу заходів детінізації національної економіки, де одним з ключових елементів, поряд з реалізацією протилежного підходу в адмініструванні податків, є зниження податкового навантаження хоча б до рівня країн групи ЄС-12 (– 5 % за показниками 2012 року);

– приведення структури податків на споживання до кращих практик європейських країн. На сучасному етапі в Україні основні надходження податків на споживання формуються за рахунок ПДВ

## Трансформація акцизної політики України

---

(хоча така оцінка є не повністю об'єктивною у зв'язку з наявністю значних сум невідшкодованого податку), у країнах ЄС-12 частка акцизного податку значно вища, що є наслідком, у тому числі і реалізації заходів з підвищення ставок оподаткування (у межах здійснюваних процесів гармонізації застосування акцизного податку в національних податкових системах), а також використання більш широкого переліку підакцизних товарів;

– здійснення гармонізації використання акцизного податку та механізму його адміністрування до вимог ЄС з врахуванням національних особливостей розвитку ринку підакцизних товарів, а також купівельної спроможності населення країни;

– зниження рівня споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів шляхом використання комплексу інструментів податкового регулювання: ставок акцизного податку, їх диференціації, вилучень з загальних правил оподаткування, регулювання структури споживання та ін.;

– підвищення екологічної складової при розробці та реалізації заходів удосконалення використання акцизного податку, що поряд з обмеженням споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, а також регулюванням його структури, стимулюванням реалізації програм імпортозаміщення (особливо щодо нафтопродуктів) повинно стати ключовими індикаторами ефективності реалізації регулюючого потенціалу акцизного оподаткування;

– зниження рівня тінізації ринку підакцизних товарів шляхом вдосконалення застосовуваного механізму реалізації державного контролюючого впливу на ринку підакцизних товарів, у тому числі через впровадження учасних інноваційних інструментів здійснення контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

Таким чином, трансформаційні процеси у сфері формування та реалізації акцизної політики сьогодні є одним з найбільш актуальних при реалізації економічних перетворень. Представлені в даному пункті пропозиції щодо визначення стратегічних орієнтирів формування та реалізації акцизної політики можна взяти за основу для формування концепції загальнодержавної акцизної політики на довгострокову перспективу. Вважаємо, що затвердження такої концепції є необхідною умовою реалізації державних заходів, які в комплексі дозволять сформувати прийнятні як з економічної, так і соціальної точки зору якісні та кількісні параметри розвитку ринку підакцизних товарів. У даному

контексті слід зазначити, що загальні параметри такої концепції (т. зв. „коридори” прийняття управлінських рішень) повинні стати предметом дискусії та досягнення консенсусу всіма зацікавленими сторонами: представниками державних органів різних рівнів (Верховної Ради України (як законодавчого органу), Кабінету Міністрів України (як координатор виконавчої влади), Міністерства фінансів, Міністерства охорони здоров'я, Міністерства енергетики та вугільної промисловості, Міністерства аграрної політики та продовольства, Державної фіскальної служби (кожного в межах компетенції) та ін.), галузевих асоціацій та окремих учасників ринку підакцизних товарів (виробників, імпортерів та експортерів, оптових та роздрібних продавців), громадянського суспільства, споживачів підакцизних товарів. Водночас питання забезпечення достатнього рівня податкових надходжень, стабільності податкового законодавства, а також прогнозованості урядових дій для учасників ринку підакцизних товарів повинно стати невід'ємною складовою реалізації новітнього курсу реформ України.

## **4.2. Шляхи підвищення фіскальної ефективності акцизної політики**

Одним з найбільш актуальних питань, що постійно розглядається при визначенні перспектив реформування вітчизняної системи акцизного оподаткування, є пошук резервів підвищення її фіскальної ефективності, причому основними напрямками таких трансформацій називають розширення переліку підакцизних товарів, підвищення ставок оподаткування, розширення бази оподаткування та ін. Крім того, на сьогодні нарізла необхідність і докорінного перегляду ролі акцизного податку в регулюванні соціально-економічних процесів, що в основному стосується збільшення економічної та екологічної складової в такому регулюванні.

Слід зазначити, що в Україні на сьогодні застосовується досить обмежений перелік підакцизних товарів, що є наслідком історичних трансформацій у механізмі використання специфічного акцизу в Україні. Дійсно, використання широкого переліку підакцизних товарів у 90-х роках ХХ ст. не принесло очікуваних фіскальних результатів внаслідок наявності численних проблем в адмініструванні акцизу до бюджету. Однак сьогоднішній стан податкового адміністрування вка-

зує на можливість розширення переліку підакцизних товарів з одночасною побудовою ефективного механізму адміністрування акцизів з таких товарів.

Тому в середньостроковій перспективі одним з пріоритетних напрямів збільшення фіскальної ефективності акцизного оподаткування повинне стати розширення переліку підакцизних товарів, у тому числі і шляхом здійснення гармонізації вітчизняного законодавства до вимог відповідних директив ЄС, а також визначення перспективного плану збільшення ставок оподаткування та їх диференціації, виходячи з обраного курсу на євроінтеграцію, реалізації заходів регулювання якісних та кількісних параметрів розвитку ринку підакцизних товарів.

Відповідно до практики країн ЄС актуальним для України залишається включення до переліку підакцизних товарів газу та електроенергії, причому це також є одним з напрямів гармонізації механізму акцизного оподаткування до вимог ЄС, зокрема положень Директиви 2003/96/ЄЕС. Даною Директивою передбачено використання акцизного податку для оподаткування газу, електроенергії та вугілля. Однак, зважаючи на рівень енергоефективності національної економіки, питання повної імплементації положень даної директиви в законодавство України в короткостроковій перспективі може суттєво вплинути на рівень конкурентоспроможності національних товаровиробників. Тому цілком доцільним стали ініціативи щодо ліквідації нетипових для європейської практики форм оподаткування енергоносіїв (в Україні – відповідно до положень глав 3 та 4 розділу XIV Кодексу було передбачено застосування збору у вигляді цільових надбавок до тарифу на природний газ та електроенергію) з відповідним включенням до переліку підакцизних товарів природного газу та електроенергії. Крім досягнення цілей гармонізації, впровадження вказаних норм дозволяє також знизити загальну затратність вітчизняного податкового адміністрування.

Подібний підхід може бути застосований і щодо використання в Україні збору за першу реєстрацію транспортного засобу, однак у даному випадку включення його до акцизного податку носить дещо дискусійний характер, адже поряд з оподаткуванням товарів розкоші (що за економічною сутністю є однією з функцій акцизного податку) застосований механізм стягнення даного збору передбачає досягнення і цілого ряду екологічних цілей. В Україні такий збір за своєю

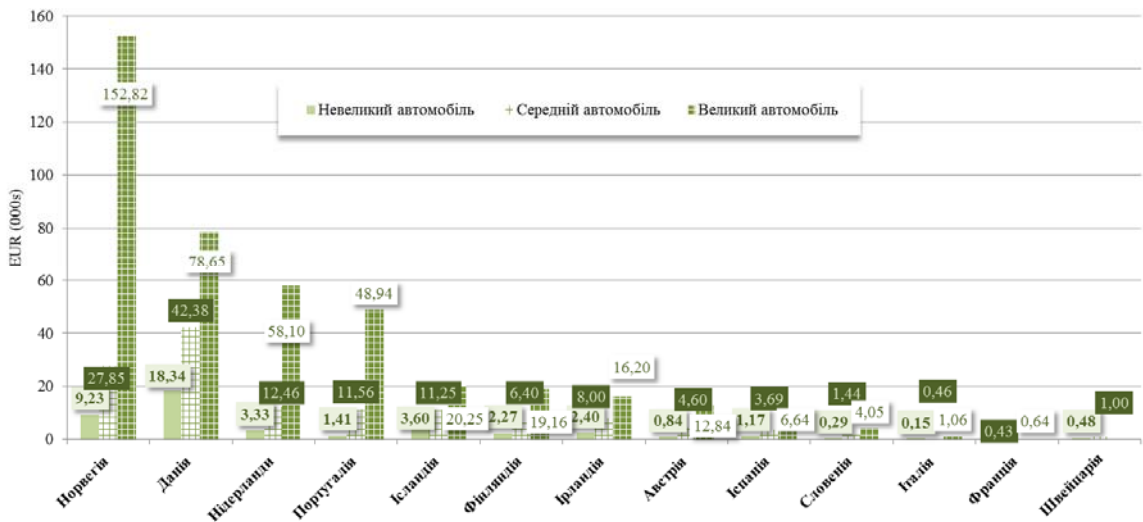
сутністю є новим в вітчизняній практиці оподаткування, адже до 2011 року в Україні застосовувався податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, який був об'єднаний з акцизним податком.

Наявна світова практика вказує на можливість застосування як одноразового оподаткування транспортних засобів, так і застосування акцизу з нафтопродуктів. Використання першого виду оподаткування є менш ефективним з погляду впливу на рівень емісії забруднюючих речовин в атмосферне повітря, проте такі податки відіграють особливу роль, яка проявляється у впливі на рішення щодо придбання транспортного засобу, а також на загальну структуру автопарку в країні. Крім того, зазначена група податків здійснює ефект „шоку від цінника”, що не властиво іншим податкам.

У країнах ЄС оподаткування транспортних засобів здійснюється у тісному взаємозв'язку з реалізацією заходів охорони навколишнього природного середовища. Зокрема, такий підхід використовується в Норвегії, де ставка податку залежить від рівня викидів діоксиду вуглецю, потужності двигуна і маси транспортного засобу. У цій країні гранична ставка податку найбільша серед країн ЄС, в той час як у Данії найбільшою є ставка на автомобілі середньої та невеликої потужності (рис. 4.6). У деяких випадках транспортний податок на автомобілі великої потужності може в декілька разів перевищувати базову вартість автомобіля.

Також широкої практики набуло застосування прогресивної шкали оподаткування транспортних засобів залежно від рівня викидів діоксиду вуглецю, зокрема зазначена шкала використовується в Норвегії та Португалії. У таких країнах, як Австрія, Фінляндія, Ірландія та Іспанія на додаток до викидів діоксиду вуглецю факторами, які впливають на ставку податку, є базова вартість автомобіля, а також тип двигуна: бензиновий або дизельний. Розрахунки, проведені в країнах ОЕСР щодо вартості викидів діоксиду вуглецю за весь строк служби автомобілів, показали, що за допомогою існування різних податкових пільг приблизно в половині країн ОЕСР одноразовий податок на діоксид вуглецю негативно впливає на вартість викидів [197].





**Рис. 4.6.** Податки на транспортні засоби, які сплачуються одноразово<sup>29</sup>

Регулярні податки на автотранспортні засоби в країнах ЄС також містить інструменти впливу на рівень забруднення, серед яких диференціація ставок за викидами і ефективністю використання палива. У деяких країнах, таких як Португалія та Ірландія, ставки як одноразових, так і регулярних податків залежать від викидів діоксиду вуглецю. Ставки в країнах ЄС встановлюються за прогресивною шкалою, транспортні засоби з рівнем викидів 380 г CO<sub>2</sub>/км оподатковуються за ставками, які вище ніж ті, які мають викиди 100 г CO<sub>2</sub>/км, незважаючи на те, що екологічні збитки від викидів тонни CO<sub>2</sub> як більш потужними, так і менш потужними автомобілями є однаковими. Для автомобілів великої потужності прихована ціна діоксиду вуглецю в Данії, Франції, Ірландії, Нідерландах і Португалії становить більш ніж 300 євро за тонну, що більше ніж ціна на викиди діоксиду вуглецю у європейській системі торгівлі квотами.

Поряд з визначенням перспектив розширення бази оподаткування одним з найбільш актуальних питань реформування системи акцизного оподаткування в Україні протягом всієї новітньої історії залишається визначення оптимальних ставок акцизного податку (збору).

<sup>29</sup> „Невеликі автомобілі” – автомобілі з бензиновим двигуном потужністю 53 КВт, 6,5 л / 100 км, 821 кг, 1 000 см<sup>3</sup>, ціна до оподаткування 12 000 євро; „середні автомобілі” – автомобілі з бензиновим двигуном потужністю 132 КВт, 9,4 л / 100 км, 1 468 кг, 2 400 см<sup>3</sup>, ціна до оподаткування 25 000 євро; „великі автомобілі” – автомобілі з бензиновим двигуном потужністю 300 КВт, 16,8 л / 100 км, 2 587 кг, 6 200 см<sup>3</sup>, ціна до оподаткування 45 000 євро.

Зростання ставок оподаткування, як правило, здійснюється для досягнення короткострокових фіскальних ефектів без оцінки зростання рівня опосередкованого податкового навантаження на виробників (імпортерів) товарів підакцизної групи.

Так, для забезпечення фінансування бюджетних потреб держави в повному обсязі органи управління державними фінансами орієнтуються на необхідність щорічного зростання рівня податкових надходжень. Однак таке зростання не може бути постійним, виходячи з економічного змісту оподаткування та його впливу на окремі економічні процеси, оскільки при досягненні граничного рівня оподаткування податки можуть не лише чинити негативний вплив на підприємницьку діяльність, а й призводити до її згортання. Тому для оцінки таких ефектів відповідними органами застосовуються три основні підходи до прогнозування наслідків зростання рівня оподаткування: короткострокове (на період до одного року); середньострокове (від двох до п'яти років) та довгострокове (на період понад п'ять років). Саме середньострокове прогнозування використовують для формулювання аргументації при укладанні міждержавних угод [46, с. 33], що особливо актуально для України у світлі підписання Угоди про асоціацію з ЄС (далі – Угода). Як вже зазначалося у п. 4.1, даною Угодою передбачається гармонізація чинного вітчизняного механізму акцизного оподаткування до вимог ЄС. Однак саме підвищення ставок акцизного податку залишається одним із найбільш проблематичних аспектів такої гармонізації.

Подібна з Україною, однак все ж не така гостра, стояла перед країнами-кандидатами на вступ до ЄС в 2004 році, причому найбільші розриви спостерігалися саме в частині оподаткування тютюнових виробів. У даному контексті необхідно зазначити, що поряд з реалізацією заходів гармонізації акцизного оподаткування окремі країни ЄС застосовують і власні підходи та аргументи для збільшення ставок акцизного податку. Одним з таких підходів, який може бути використаний і в Україні, є застосування такого інструмента збільшення ставок акцизного податку, як „податковий ескалатор”. Вказаний механізм щорічного зростання рівня акцизного оподаткування найбільш успішно був застосований у Великобританії. Використання даного механізму передбачає збільшення ставок акцизного податку на регламентований на законодавчому рівні показник додатково до рівня інфляції.

Зокрема, реалізація такого механізму дозволила збільшити акцизну складову в ціні реалізації пива у Великобританії на 40 % починаючи з 2008 року [202]. Однак його використання в 2014 році було зупинено через надмірне зростання опосередкованого податкового навантаження. У свою чергу, використання автоматичного податкового ескалатора в механізмі акцизного оподаткування виноробної та лікеро-горілчаної продукції передбачало щорічне збільшення ставок на 2 % вище рівня інфляції протягом 2008–2013 рр.

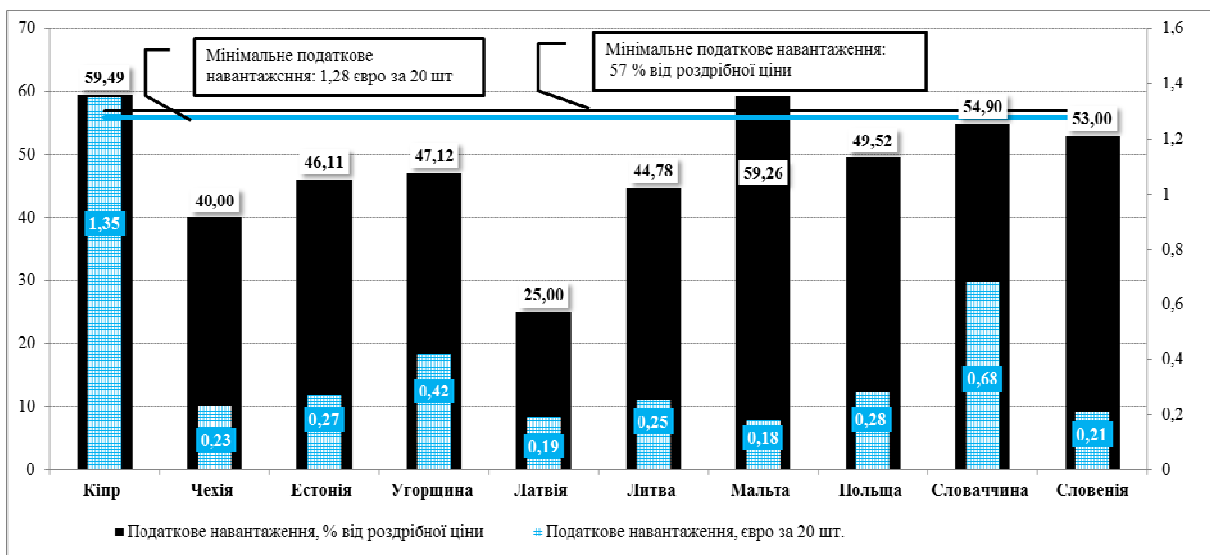
Податковий ескалатор застосовується у Великобританії і щодо оподаткування нафтопродуктів. Використання даного механізму було розпочато в 1993 році і передбачало автоматичне щорічне збільшення на 3 % ставок акцизів на нафтопродукти на додаток до індексації ставок на рівень інфляції [159]. Податковий ескалатор був запроваджений як захід зниження негативного навантаження від забруднення навколишнього природного середовища та скорочення потреби в будівництві нових доріг.

Використання податкового ескалатора для оподаткування тютюнових виробів призвело до того, що акцизи з тютюнових виробів у Великобританії є одними з найвищих у світі і набагато вищими ніж в інших державах-членах ЄС. Протягом 1993–1997 років щорічне збільшення ставок акцизу на тютюнові вироби становило +3 % до індекс інфляції. У 1998–2000 роках показник податкового ескалатора збільшився до 5 %, у 2001–2008 роках – не застосовувався, в 2009 році становив 2 %, 2010 році – 1 %, 2011 році – 2 %, а в 2012 році знову показник податкового ескалатора зріс до 5 %. Використання такого інструменту призвело до того, що в 2013 році ціна стандартної пачки преміальних сигарет у Великобританії становила £ 7,98, в той час як у Бельгії ціна була 4,00 £, в Іспанії – близько £ 3,80 і Польщі – близько £ 2,65. У цілому, у період з 1992 по 2011 рік ціна на тютюнові вироби у Великобританії збільшилася більш ніж на 200 %. За вказаний період рівень продажу сигарет знизився на 51 % при одночасному зростанні рівня податкових надходжень на 44 %. Поширеність куріння серед дорослих знизилася з 27 % у 2000 році до 20 % у 2010 році [201].

Слід також зазначити, що застосовувався податкового ескалатора при оподаткуванні тютюнових виробів призвело до зростання і рівня контрабанди протягом 1990–2000 років із 5 % до 20 %. Однак внаслідок реалізації комплексу заходів, направлених на протидію поширенню

такого явища, в 2012 році частка контрабандних тютюнових виробів знизилася до показника в 9 %. Таким чином, приведені цифри підтверджують тезу, що не завжди збільшення ставок акцизного податку є причиною зростання рівня контрабанди, однак усе ж умовою етапного зростання ставок оподаткування повинно стати відповідне удосконалення механізму контролю за виробництвом (імпортом) та обігом підакцизних товарів.

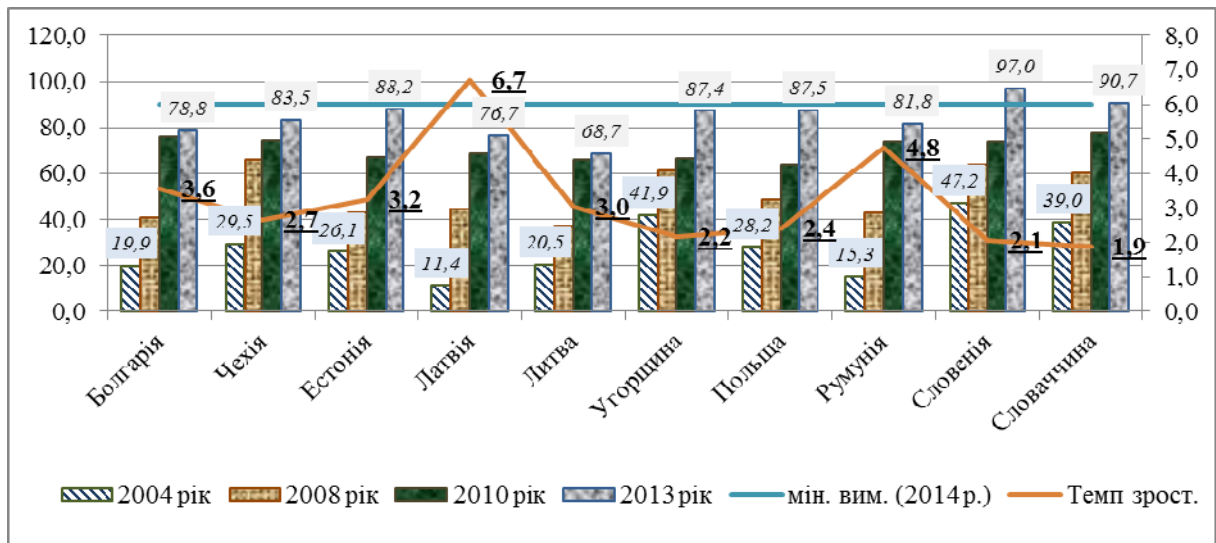
При визначенні перспектив збільшення рівня оподаткування тютюнових виробів необхідним є врахування досвіду постсоціалістичних країн Європи, де гармонізація ставок шляхом приведення їх до мінімального рівня, визначеного імперативно відповідною директивою ЄС, ставала предметом дискусій та здійснювалася поступово виходячи з якісних та кількісних параметрів розвитку як відповідного ринку підакцизних товарів, так і рівня доходів населення країн, що оголосили курс на вступ до ЄС. Станом на 2004 рік із країн-кандидатів на членство в ЄС лише Кіпр відповідав встановленим вимогам щодо рівня акцизного оподаткування тютюнових виробів. В інших країнах показники оподаткування тютюнових виробів не відповідали встановленим вимогам не лише за показником відносної частки акцизу в ціні реалізації тютюнових виробів, а і в абсолютному вираженні.



**Рис. 4.7. Рівень відповідності мінімальним вимогам з оподаткування тютюнових виробів у країнах-кандидатах на вступ до ЄС у 2004 р.**

Так, у Латвії податкове навантаження складало лише 25 % від мінімального рівня, що використовувався у ЄС [150]. Децю вказану ситуацію було виправлено протягом наступних десяти років. Так, протягом 2004–2013 років специфічні ставки оподаткування у Болгарії зросли в 25,2 раза при одночасному зменшенні рівня адвалорних ставок (з 43,5 % до 23 % в ціні реалізації тютюнових виробів). Подібні підходи були застосовані і Латвією, де протягом 2012–2013 років специфічні ставки збільшувалися одночасно зі зниженням рівня адвалорного оподаткування.

Країни ЄС-12 протягом 2004–2014 років шляхом реалізації довготермінової стратегії зростання акцизної складової у ціні реалізації тютюнових виробів забезпечили одночасне зростання специфічних і адвалорних ставок акцизного податку, що в результаті надало змогу збільшити рівень акцизного навантаження у ціні реалізації тютюнових виробів з показника в 11,4–47,2 євро (залежно від країни) до 68,7–97 євро за тис. шт. тютюнових виробів (рис. 4.8).



**Рис. 4.8.** Динаміка акцизної складової у ціні реалізації тютюнових виробів в окремих країнах групи ЄС-12 у 2004–2013 роках (євро з тис. шт.)<sup>30</sup>

Джерело: побудовано з використанням *Excise duty tables (Part III – Manufactured Tobacco)*, European Commission, 2004–2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).

<sup>30</sup> На рис. за правою шкалою окремо представлено кратність зростання ставок акцизного навантаження протягом 2004–2013 років. Скорегований на темп збільшення ВВП в обраних країнах.

Кожна країна обирала власні підходи до збільшення акцизної складової в ціні реалізації тютюнових виробів, причому протягом 2004–2013 років збільшення рівня оподаткування тютюнових виробів у країнах ЄС-12 відбувалося значно швидшими темпами порівняно зі зростанням загального рівня добробуту населення, про що свідчать відображені на рис. 4.8 темпи зростання акцизного навантаження на тютюнові вироби. Так, найбільш значне зростання (у відносних показниках) було забезпечено у Латвії, найменше – Словаччині (у даній країні у вказаному період відбулося і найбільш стрімке зростання ВВП).

Слід зазначити, що аналіз наявних досліджень у сфері акцизного оподаткування, зокрема [1], [182] та ін. дозволяє зробити висновок, що не існує оптимального балансу між встановленням визначених вище двох видів ставок податків. Вибір виду ставки залежить від конкретних характеристик ринку підакцизних товарів і мети запровадження податку. Існують приклади, в яких оптимальним буде адвальорне оподаткування, в інших оптимальним буде специфічне оподаткування, а в інших ситуаціях – поєднання двох видів буде оптимальним.

У країнах групи ЄС-12, за виключенням Литви, Латвії та Угорщини, при реалізації заходів з етапного збільшення акцизної складової в ціні реалізації тютюнових виробів перевага була надана саме специфічним ставкам оподаткування, що дозволило значно підвищити частку надходжень від застосування специфічних ставок. Так, у Болгарії частка специфічної складової в акцизному навантаженні на тютюнові вироби зросла з 10,2 % до 65,6 %, Словенії – з 25,8 % до 62,6 % (табл. 4.1).

Щодо України, зважаючи на наявний досвід групи країн ЄС-12, а також враховуючи застосований механізм податкового адміністрування, вважається за доцільне надання переваги використанню саме специфічних ставок акцизного податку в цілях оподаткування підакцизних товарів. Поряд з відносною простотою адміністрування застосування специфічних ставок дозволяє також формувати відносно стабільні надходження акцизного податку, які не залежать від зміни цінової політики виробників (імпортерів) тютюнових виробів [127, с. 45].

**Динаміка зростання акцизної складової в ціні реалізації 1 000 шт.  
тютюнових виробів у постсоціалістичних країнах Європи  
групи ЄС-12 у 2004–2014 роках**

Країна	Вид ставки	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Болгарія	специфічна, євро	2,1	6,4	7,7	3,3	18,9	21,0	51,6	51,6	51,6	51,6	51,5
	адвалорна, % до ціни	43,5	31,8	48,0	54,0	35,0	40,5	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0
	навантаження, євро	19,9	19,2	37,5	35,1	41,1	50,9	75,9	77,5	76,9	78,8	79,0
Чехія	специфічна, євро	15,1	19,0	24,7	31,1	37,4	42,0	42,1	43,8	45,0	46,3	46,4
	адвалорна, % до ціни	23,0	24,0	25,0	27,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	27,0	27,0
	навантаження, євро	29,5	35,7	38,1	58,1	66,1	75,1	74,6	81,6	83,2	83,5	85,2
Естонія	специфічна, євро	13,4	17,6	17,6	17,6	32,0	32,0	33,6	38,4	42,2	45,0	46,5
	адвалорна, % до ціни	24,0	26,0	26,0	26,0	31,0	31,0	33,0	33,0	33,0	33,0	34,0
	навантаження, євро	26,1	32,5	33,9	35,1	42,8	63,8	67,2	74,7	82,3	88,2	94,4
Латвія	специфічна, євро	9,7	10,3	10,9	14,4	25,3	31,7	31,8	35,2	35,3	35,9	51,8
	адвалорна, % до ціни	6,1	10,5	14,8	25,0	32,2	34,5	34,5	34,0	34,0	34,0	25,0
	навантаження, євро	11,4	13,5	15,6	21,0	44,5	67,7	68,8	69,9	109,5	76,7	84,3
Литва	специфічна, євро	13,8	13,8	13,8	19,1	22,9	27,5	38,2	38,2	17,3	42,9	45,5
	адвалорна, % до ціни	15,0	15,0	15,0	15,0	20,0	25,0	25,0	25,0	48,1	25,0	25,0
	навантаження, євро	20,5	20,5	21,9	21,9	37,4	37,4	65,7	65,2	65,2	68,7	76,3
Угорщина	специфічна, євро	25,4	26,2	27,5	27,0	31,0	34,8	34,6	35,6	40,4	43,8	42,2
	адвалорна, % до ціни	23,0	23,0	27,0	27,8	28,2	28,3	28,3	28,4	31,0	31,0	31,0
	навантаження, євро	41,9	45,6	51,2	47,6	61,1	67,5	66,6	67,0	66,3	87,4	95,1
Польща	специфічна, євро	14,0	15,7	19,2	20,4	24,1	41,0	34,6	40,2	39,0	45,8	48,9
	адвалорна, % до ціни	26,7	28,5	31,3	33,7	37,9	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4
	навантаження, євро	28,2	33,0	42,5	45,3	48,5	64,5	64,0	76,7	74,9	87,5	92,9

Продовження таблиці 4.1

Румунія	специфічна, євро	4,5	9,1	16,3	20,9	27,3	35,1	48,5	51,5	53,2	56,7	60,4
	адвалорна, % до ціни	32,0	30,0	29,0	27,0	25,0	23,0	22,0	21,0	20,0	19,0	19,0
	навантажен- ня, євро	15,3	21,1	23,9	36,4	43,0	49,1	74,0	74,8	76,6	81,8	81,8
Словаччи- на	специфічна, євро	22,1	22,7	28,3	29,4	41,6	52,4	52,4	55,7	58,0	59,5	59,5
	адвалорна, % до ціни	20,0	20,0	23,0	23,0	24,0	24,0	24,0	23,0	23,0	23,0	23,0
	навантажен- ня, євро	39,0	40,2	49,0	54,7	60,2	77,6	77,6	86,2	89,2	90,7	94,0

Джерело: розраховано з використанням даних *Excise duty tables (Part III – Manufactured Tobacco)*, shows the situation as at 01.07.2014, European Commission, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).

Одним з ключових показників, що визначає можливість збільшення ставок акцизного податку, є індекс цінової доступності, який може бути визначений як співвідношення ціни тютюнових виробів та доходу на душу населення в окремо взятій країні. Також такий індекс може бути розрахований як кількість часу, що повинен бути відпрацьований робітником для придбання одиниці тютюнових виробів. У загальному вираженні доступність тютюнових виробів регулюється як особистим доходом окремого споживача, так і їх ціною. Відповідно, загальний рівень цін на тютюнові вироби в окремо взятій країні повинен бути зіставним рівню доходів населення.

У цілому аналіз досвіду гармонізації рівня акцизного оподаткування тютюнових виробів у країнах групи ЄС-12 з позиції досягнення як фіскальних, так і регулюючих ефектів дозволяє зазначити, що найбільш вдалий підхід був застосований у Румунії. Так, реалізація збалансованої акцизної політики щодо оподаткування тютюну дозволила досягати щорічного зростання податкових надходжень у майже 20 % при одночасному зростанні податкового навантаження на тютюнові вироби в 5,3 раза – з 15,3 євро до 81,8 євро з тис. шт. тютюнових виробів, при чому частка специфічної акцизної складової досягла в 2014 році 73,9 % (в Україні відповідна частка специфічної складової для сигарет з фільтром в показнику мінімального акцизного податкового навантаження становить 74,7 %).



Якщо використовувати офіційний курс НБУ, що діяв навіть на 1.12.2014 року (16,3 грн за євро), для досягнення мінімального рівня податкового навантаження на тютюнові вироби, що визначений Директивою 2011/64/ЄЕС, Україні потрібно застосовувати податковий ескалатор із значенням у 12,1 % протягом 15 років (за аналогією з Болгарією, Польщею, Румунією та Угорщиною), причому такий показник не враховує коливання курсу національної валюти (для прикладу, протягом попередніх 15 років середньорічний приріст курсу національної валюти становив 8,7 %).

Більш складним питанням, порівняно з тютюновими виробами, є визначення перспектив збільшення ставок акцизного податку та їх диференціації для алкогольних напоїв. Така складність викликана тим, що при реалізації довготермінової стратегії на збільшення акцизної складової в ціні реалізації алкогольних напоїв слід враховувати можливість „перетікання” попиту з одного сегменту ринку алкогольного ринку в інший, наявність перехресної еластичності, взаємозалежність загального обсягу споживання від його структури та ін.

Аналіз практики застосування акцизного оподаткування алкогольних напоїв у країнах Європи не дозволяє говорити про наявність якихось універсальних рецептів, використання яких дозволяє повною мірою реалізувати як фіскальний, так і регулюючий потенціал акцизного податку (про що свідчать зокрема і дані, наведені в табл. 4.2).

Аналіз динаміки ставок акцизного податку з міцних алкогольних напоїв та пива в країнах ЄС [167] дозволяє говорити про використання більшістю країн досить обережного підходу до збільшення рівня оподаткування даних видів підакцизних товарів. Так, протягом 2006–2014 років середній рівень оподаткування ЛГП зріс на 28,8 %, пива – 13,1 %, причому найбільші коливання у ставках оподаткування відбувалися протягом 2008–2010 років, коли окремі країни в межах реалізації заходів фіскальної консолідації збільшували ставки податку (особливо Греція, а також постсоціалістичні країни-члени ЄС), а країни Скандинавії та Великобританія навпаки зменшили рівень оподаткування міцних алкогольних напоїв.

У частині оподаткування міцних алкогольних напоїв необхідно зазначити, що в країнах ЄС застосовується набагато більший діапазон ставок акцизного податку. Так, у 2014 році мінімальна ставка використовується у Болгарії (562,4 євро (в перерахунку на гкл. абсол. алкоголю),

максимальна на рівні 5 866,2 євро діє в Швеції. Таким чином, усі країни ЄС використовують ставки, що перевищують мінімальну, яка визначена статтею 3 Директиви 92/84/ЄС на рівні 550 євро.

Таблиця 4.2

**Показники рівня споживання алкогольних напоїв, співвідношення ставок оподаткування міцних алкогольних напоїв та пива, часток їх споживання в Україні та країнах ЄС**

Показник	Румунія	Україна	Угорщина	Словаччина	Чехія	Польща	Фінляндія	Латвія	Франція	Ірландія	Німеччина	Болгарія	Іспанія	Італія
Рівень споживання, л. абс. алкоголю	14,4	13,9	13,3	13,0	13,0	12,5	12,3	12,3	12,2	11,9	11,8	11,4	11,2	6,7
Співвідношення ставок АП ЛГП і пива	4,9	2,8	2,1	3,0	3,6	2,9	1,4	4,3	2,3	1,9	6,6	2,9	4,6	1,4
Співвідношення часток споживання ЛГП і пива	0,42	1,19	0,95	1,54	0,49	0,65	0,52	0,79	1,23	0,39	0,35	1,12	0,57	0,5.

*Джерело: складено з використанням даних ВООЗ, Єврокомісії, Податкового кодексу України.*

Якщо порівнювати положення країн ЄС-12 станом на 2004 рік та України (незважаючи на те, що для України питання вступу до ЄС є лише питанням далекої перспективи), то станом на 1.10.2014 року Україна оподатковувала ЛГП за ставкою 432,4 євро<sup>31</sup>, що на 21,4 % нижче мінімального рівня. З країн ЄС-12 в 2004 році рівень оподаткування ЛГП нижчий за мінімальний був лише у Болгарії та Румунії (69,7 % та 27,3 % мінімальної ставки відповідно), а вже в 2006 році збільшили ставки в 1,5 та 6 раз відповідно.

Також у вказаних країнах станом на 2004 рік не відповідали мінімальним вимогам і ставки акцизного податку для пива, а у Латвії ставка акцизу становила 1,88 євро (в розрахунку на 1 гектолітр/об'ємна

<sup>31</sup> Тут причиною є і значне знецінення національної валюти. Адже станом на початок 2014 року ставка податку з ЛГП перевищувала показник в 510 євро

одиниця спирту) при мінімальній ставці в 1,87 євро. Однак, уже в 2006 році всіма країнами ЄС, у тому числі і групи ЄС-12, застосовувалися ставки, що перевищували мінімальний показник, який передбачений статтею 6 Директиви 92/84/ЄС.

Приведене вище дозволяє зробити висновок, що в межах реалізації заходів з гармонізації акцизного оподаткування одним із найбільш прийнятних для України сценаріїв трансформації оподаткування алкогольних напоїв є:

1. Збільшення ставок акцизного податку з алкогольних напоїв випереджувальними темпами за рівень інфляції з використанням такого інструменту, як податковий ескалатор. Зважаючи на майже кратну девальвацію національної валюти, а також невизначеність впливу подій на сході країни на економічне становище та, відповідно, рівень добробуту населення, термін приведення у відповідність ставок оподаткування ЛГП та пива до мінімальних норм Директиви 92/84/ЄС повинен стати предметом додаткового погодження з ЄС. Відповідно, повинен бути використаний досвід застосування податкового ескалатора, а його здійснення розрахунку його значення може бути здійснено лише після стабілізації економічної ситуації в країні.

2. Забезпечення збереження співвідношення ставок на пиво та ЛГП в перерахунку на абсол. алкоголь. Однак можливе і корегування такого співвідношення у разі запровадження диференційованого підходу до оподаткування пива залежно від вмісту алкоголю.

3. Здійснення поступового підвищення рівня оподаткування пива з одночасною диференціацією ставок акцизного податку (у середньостроковій перспективі можливим є використання оподаткування пива з використанням інтервалів вмісту алкоголю). Впровадження таких заходів вимагає як необхідність гармонізації вітчизняного законодавства до вимог Директив 92/83/ЄС та 92/84/ЄС, так і реалізацію наявного регулюючого потенціалу акцизного податку. Так, відповідно до наявних світових практик регулювання рівня та структури виробництва і споживання пива, структури його вітчизняних виробників з погляду досягнення як фіскальних, так і регулюючих ефектів доцільним є впровадження диференціації ставок акцизного податку, виходячи з міцності пива. Враховуючи особливості державного регулювання ринку підакцизних товарів, такими інтервалами можуть стати: пиво з нормативним (стандартизованим) вмістом об'ємної частки

етилового спирту до 2,8 % включно; від 2,8 % до 5,0 % включно, а також напої, виготовлені на основі пива; від 5,0 % до 8,5 %; більше 8,5 включно.

4. Разом із реалізацією приведених вище заходів акцизної політики додаткового вивчення потребує можливість реалізації в Україні альтернативних сценаріїв підвищення ефективності акцизного оподаткування. До таких альтернатив слід віднести розширення переліку підакцизних товарів за рахунок газованих та енергетичних напоїв (де основною метою повинно стати регулювання структури їх споживання), а також оподаткування послуг мобільного зв'язку (як високорентабельних послуг).

Аналіз наявних практик такого акцизного оподаткування дозволяє говорити про його досить високу перспективність для реалізації у національній податковій системі. Так, в окремих країнах (наприклад, Таїланді) до переліку підакцизних товарів поряд з алкогольними напоями відносять і безалкогольні. Відповідно система акцизного оподаткування безалкогольних напоїв структурована таким чином, що вона є дискримінаційною у відношенні до декількох секторів ринку безалкогольних напоїв. Однак деякі аспекти адміністрування специфічного акцизу з безалкогольних напоїв не достатньо чіткі і прозорі, що не дозволяє говорити про достатню ефективність даного виду оподаткування. Оподаткування безалкогольних напоїв також багато в чому залежать від зовнішніх факторів.

Альтернативний досвід з розширення бази оподаткування акцизним податком, який може бути застосований в Україні, має США та Камбоджа. У даних країнах діє норма акцизного законодавства, згідно з якою в цілях оподаткування акцизним податком послуг зв'язку застосовують адвалорну ставку від суми рахунку, оплаченого користувачем послуг зв'язку. Дія такої норми поширюється на телефонні мережі дротового та мобільного зв'язку. Застосування акцизу для оподаткування послуг мобільного зв'язку за своєю сутністю є класичним акцизом, так як об'єктом оподаткування виступають високорентабельні товари. Крім того, такий акциз може стати заміною для застосовуваного в Україні на даний час збору за користування радіочастотним ресурсом.

На нашу думку, Україна є готовою до введення подібного акцизного податку, оскільки згідно з Правилами надання та отримання телекомунікаційних послуг, що затверджені Постановою Кабінету Мі-

ністрів України від 11.04.2012 року № 295 [99], в Україні проводиться збір інформації про обсяг та вартість послуг дротового та стільникового (мобільного) зв'язку. Оскільки еластичність попиту на послуги дротового та стільникового (мобільного) зв'язку в Україні є низькою, то введення акцизу у розмірі 3 % від суми, сплаченої абонентом, незначною мірою відобразиться на вартості та обсягах використання послуг дротового та стільникового (мобільного) зв'язку.

Таким чином, Україна має суттєві перспективи щодо зростання фіскальної ефективності акцизного оподаткування. Пошук нових фіскальних резервів застосування акцизного оподаткування повинен супроводжуватися використанням нових підходів у регулюванні якісних та кількісних параметрів ринку підакцизних товарів, адже саме дані питання на сьогодні стають найбільш актуальні при реалізації системних трансформацій у сфері акцизного оподаткування.

В Україні в середньо- та довгостроковій перспективі (виходячи з необхідності досягнення фіскальних та регулюючих ефектів) перелік підакцизних товарів може бути розширений шляхом долучення до їх складу товарів, що належать до підакцизних, відповідно до сформованих кращих світових практик. Зокрема, це стосується газу, електроенергії, безалкогольних газованих напоїв, енергетичних напоїв. Вказані заходи будуть ефективними лише у разі формування відповідного механізму контролю за надходженням акцизного податку з таких товарів до бюджету.

### **4.3. Оптимізація використання регулюючого потенціалу акцизного податку**

Розробка акцизної політики держави вимагає оцінки не лише ймовірних фіскальних ефектів, а й дослідження наслідків впливу змін рівня оподаткування та механізму державного регулювання виробництва та обігу товарів підакцизної групи на якісні та кількісні показники ринку підакцизних товарів. Актуальність даного твердження полягає у тому, що шляхом реалізації заходів податкової політики здійснюється вплив на рівень виробництва та споживання підакцизних товарів, оптимізується структура надходжень акцизного податку, досягаються інші соціально-економічні ефекти (зниження рівня спожив-

вання товарів, шкідливих для здоров'я людини, стимулювання виробництва більш якісних товарів та ін.).

Саме за рахунок використання акцизного податку можливо здійснювати цілеспрямований вплив на рівень споживання товарів, шкідливих для здоров'я людини, а також стимулювати виробництво якісних товарів підакцизної групи. Відповідно, однією з основних вимог при визначенні перспектив акцизної політики на алкогольному ринку (як і на тютюновому) є врахування цілей охорони здоров'я. Необхідно зазначити, що використання акцизного податку в регулюванні рівня споживання алкогольних напоїв має одне з основних, але не ключове значення. Однак при адекватному використанні акцизне оподаткування може стати основою для побудови більш ефективної (з позиції досягнення соціальних ефектів) алкогольної політики. Рівень використання акцизного оподаткування повинен залежати від обраних пріоритетів, але використання акцизного податку повинно відбуватися у поєднанні з іншими інструментами державного регулювання.

Внаслідок встановлення диференційованих ставок специфічного акцизу на окремі види алкогольних напоїв країнами ЄС здійснюється формування соціально-прийнятної структури виробництва та споживання. Результатом такого підходу є стримування виробництва окремих видів алкогольних напоїв і стимулювання виробництва інших. Характерним прикладом останнього є встановлення нульової ставки для натуральних виноградних вин.

Відповідно до даних ВООЗ [178] Україна за рівнем споживання алкоголю на душу населення займає шосте місце зі всіх країн Європи, „поступаючись” за цим показником лише Білорусі, Молдові, Литві, Росії та Румунії. У структурі споживання відповідно переважають міцні алкогольні напої. Лише в Литві пиво має 46,5 % від загального показника. У різних дослідженнях здійснюється групування країн щодо рівня споживання алкогольних напоїв та структури такого споживання, однак наявність чіткого взаємозв'язку між цими категоріями не доводиться. Зазначимо, що більшість країн з високим рівнем споживання алкогольних напоїв має у структурі споживання значну питому вагу міцних алкогольних напоїв (до даної групи країн відносять країни СНД), а також країни зі значною часткою пива (як правило, країни „традиційно пивні” – Чехія, Австрія, Німеччина та Бельгія) та

постсоціалістичні країни Східної Європи (Польща, Словенія, Румунія, Естонія та ін.).

Питання збалансування структури споживання алкогольних напоїв залишається одним з найбільш обговорюваних при визначенні заходів оптимізації рівня оподаткування окремих їх видів. У даному контексті постає необхідність визначення взаємозв'язків між рівнем споживання алкогольних напоїв та структурою такого споживання. Вирішення даного завдання потребує використання комплексу методів статистичного аналізу. Інформаційною базою для дослідження таких взаємозв'язків нами обрано дані про споживання алкогольних напоїв у 51 країні ЄС.

Вихідним положенням при проведенні розрахунків є встановлення рівня щільності зв'язку між показниками загального споживання та обсягами споживання пива, вина, ЛГП та інших алкогольних напоїв. Критерієм, який дає кількісну оцінку зв'язку між двома показниками, є коефіцієнт кореляції. Його значення розташовані між -1 та +1 ( $-1 \leq r \leq +1$ ). Позитивне значення коефіцієнта кореляції свідчить про прямий зв'язок між показниками, а негативне – про зворотний зв'язок. Коли коефіцієнт кореляції за абсолютною величиною прямує до 1, це свідчить про наявність сильного зв'язку; у протилежному випадку – зв'язок відсутній. Відповідно, для формулювання більш детальних висновків щодо щільності зв'язку між показниками використовується така шкала значень коефіцієнтів кореляції: 1) від 0,1 до 0,3 – слабкий зв'язок; 2) від 0,3 до 0,5 – помірний зв'язок; 3) від 0,5 до 0,7 – помітний зв'язок; 4) від 0,7 до 0,9 – високий зв'язок; 5) від 0,9 до 1,0 – дуже високий [54, с. 53]. Отримані розрахунки проведеного кореляційного аналізу наведені в таблиці 4.3.

За результатами кореляційного аналізу встановлено, що найвищий рівень щільності зв'язку загального обсягу споживання простежується зі споживанням пива ( $r=0,7710$ ). Даний результат є цілком логічним, адже питома вага споживання пива у країнах Європи у середньому становить 37,8%. Середній зв'язок із загальним обсягом споживання властивий ЛГП ( $r=0,5568$ ). Питома вага ЛГП у споживанні алкоголю у 2012 році становить 33,8%. Помірна щільність зв'язку визначена для споживання вина та інших алкогольних напоїв, що пояснюється їх низькими питомими частками – 26,2% та 2,1% відповідно.

Таким чином, кореляційний аналіз відображає середні значення питомих часток кожного виду алкогольного напою у загальному обсязі споживання. Тобто чим вища питома частка споживання одного чи іншого виду алкогольного напою у загальному обсязі, тим вища щільність кореляційного зв'язку між показниками обсягів споживання даного виду алкогольного напою та загального обсягу споживання.

Таблиця 4.3

**Результати кореляційного аналізу щільності зв'язку загального обсягу споживання алкоголю з структурою споживання**

Показник	Загальний обсяг споживання	Пиво	Вино	ЛГП	Інше
Загальний обсяг споживання	1				
Пиво	0,7710	1			
Вино	0,3965	0,2274	1		
ЛГП	0,5568	0,2050	-0,3623	1	
Інше	0,3997	0,0975	-0,1533	0,3749	1

*Джерело: розраховано з використанням даних, приведених у Global status report on alcohol and health [World Health Organization]. – Luxembourg, 2014. – 376 p.*

Для підвищення рівня актуалізації отриманих результатів від проведення розрахунків постає необхідність у дослідженні взаємозалежності загального обсягу споживання від його внутрішньої структури. З цією метою проведений аналіз на основі групування країн (табл. 4.4).

У цілях здійснення аналізу був проведений розподіл країн між окремими групами за рівнем загального споживання, а також рівнем споживання кожного виду алкогольного напою. Проведені розрахунки дозволяють зробити висновок, що: 1) для більшості країн Європи (а саме для 43-ох з 51) характерний високий рівень споживання алкогольних напоїв й, відповідно входять до четвертої групи; 2) найбільша кількість країн споживає пиво в обсязі 4–6 л на 1 особу (у перерахунку на абс. алкоголь); 3) у випадку вина переважна кількість країн споживає його в обсязі 1–2 л абс. алк. на 1 особу; 4) щодо ЛГП, то більшість країн споживає даний вид алкогольного напою в обсязі 2–4 л абс. алк. на 1 особу.



**Групування країн Європи за рівнем  
споживання алкогольних напоїв**

Групи країн за рівнем споживання, л абс. алк.	Кількість країн			
	Загальний обсяг споживання	Пиво	Вино	ЛГП
1–2	0	11	21	17
2–4	4	13	17	22
4–6	4	21	10	6
6 і більше	43	6	3	6

*Джерело: розраховано з використанням даних, приведених у Global status report on alcohol and health [World Health Organization]. – Luxembourg, 2014. – 376 p.*

Використання методів математичного аналізу дозволило встановити деяку залежність рівня загального споживання алкоголю від виду алкогольного напою. Так, ті країни, де в структурі споживання переважає вино, входять до груп з низьким рівнем загального споживання алкогольних напоїв, а саме 1–2 та 2–4 л абс. алк. на 1 людину. Однак складно зробити подібний висновок для пива та ЛГП. З цією метою доцільно використати метод аналітичних групувань (особливості та порядок використання даного методу представлено в додатку 3). Отримані результати в ході проведення відповідних розрахунків подані в таблиці 4.5.

При застосуванні методу аналітичних групувань було виділено більшу кількість інтервалів. Використання такого підходу викликано тим, що показник загального обсягу споживання є результатом суми обсягів споживання пива, вина, ЛГП та інших видів алкогольних напоїв, тому межі варіації даного показника є значно ширшими. Крім того, така кількість інтервалів дозволяє збільшити рівень деталізації аналізу впливу структури споживання загального на зміну обсягу споживання алкоголю.

Проведені розрахунки дозволяють говорити про наявність взаємозв'язку збільшення споживання алкоголю та структури такого споживання. Відповідно максимальний ефект такого впливу спостерігається на інтервалах споживання 6–8 л., 14–16 л. та для 16 л. і більше. Так, збільшення загального обсягу споживання на третьому інтервалі слід пояснювати збільшенням споживання пива (мультиплікатор

впливу становить 0,92) та вина (мультиплікатор впливу становить 0,76). Водночас споживання ЛГП зменшується (мультиплікатор впливу складає -0,68). На цьому інтервалі вагому роль у зростанні показника загального споживання алкоголю відіграє ЛГП з мультиплікатором 0,73. Збільшує загальний обсяг споживання й пиво, хоча з дещо нижчим показником мультиплікатора (становить 0,68). Водночас споживання вина з від'ємним значенням мультиплікатора (-0,55) забезпечує мінімізуючий вплив. У країнах з найвищим рівнем споживання алкоголю (16 л. і більше на душу населення) зростання споживання збільшується за рахунок ЛГП та інших видів алкогольних напоїв.

Таблиця 4.5

**Розрахунок ефектів впливу структури споживання загального  
на зміну обсягу споживання алкоголю**

№ з/п	Інтервали	К-ть країн за рівнем споживання алкоголю, л. абс. алк.	Ефект впливу на обсяг споживання			
			пива	вина	ЛГП	інших алкогольних напоїв
1.	2–4	4	–	–	–	–
2.	4–6	4	-0,10	0,19	0,90	0,00
3.	6–8	8	0,92	0,76	-0,68	0,00
4.	8–10	4	0,09	0,55	0,32	0,05
5.	10–12	14	0,78	0,00	0,17	0,06
6.	12–14	12	0,35	0,00	0,59	0,06
7.	14–16	3	0,68	-0,55	0,73	0,14
8.	16 і більше	2	-1,18	-0,68	1,91	0,95

*Джерело: розраховано з використанням даних, приведених у Global status report on alcohol and health [World Health Organization]. – Luxembourg, 2014. – 376 p.*

Використання методу аналітичних групувань дозволяє прослідкувати динаміку зміни мультиплікатора того чи іншого виду алкогольного напою, залежно від рівня загального споживання алкоголю. Так, пиво та вино максимізують обсяг споживання на інтервалі 6–8 л. абс. алк. на 1 людину, а ЛГП – на інтервалі 16 л. і більше. Також у переважній кількості країн рівень споживання алкоголю складає на рівні 10–12 л., саме на даному інтервалі спостерігаємо суттєвий вплив обсягу споживання пива, мультиплікатор якого є найвищим, порівняно з рештою видів алкогольних напоїв.

Таким чином, проведений аналіз вказує на необхідність застосування зваженого підходу до корегування рівня оподаткування ЛГП та пива. У свою чергу, в частині визначення перспектив реформування оподаткування виноробної продукції потрібно виходити виключно з погляду ймовірності отримання майбутніх регулюючих ефектів. Також при використанні приведених розрахунків також слід враховувати, що величина ставок акцизного податку не може використовуватися як єдиноважливий показник регулювання рівня споживання алкогольних напоїв, адже, як правило, для регулювання ринку підакцизних товарів більшістю країн застосовується цілий ряд інструментів нефіскального характеру.

При встановленні ставок акцизного податку слід також враховувати і особливості виробництва окремих видів алкогольних напоїв. У даному контексті не можна погодитися з наявними пропозиціями щодо встановлення ставок акцизного податку для ЛГП та пива в розрахунку на 1 % абс. алк. Так, у країнах ЄС співвідношення мінімальних ставок акцизного податку на міцні алкогольні напої і пиво складає 2,9 раза. В Україні таке співвідношення становить 2,8 раза<sup>32</sup> (рис. 4.9). Найбільші розриви в рівні застосування ставок акцизного податку з ЛГП та пива спостерігаються у традиційно „пивних” країнах, найменші – у країнах, де в структурі споживання алкогольних напоїв переважає вино (для прикладу, в Італії частка вина в загальному показнику споживання алкогольних напоїв становить 65,6 %, Словенії – 46,9 % та Хорватії – 44,8 %).

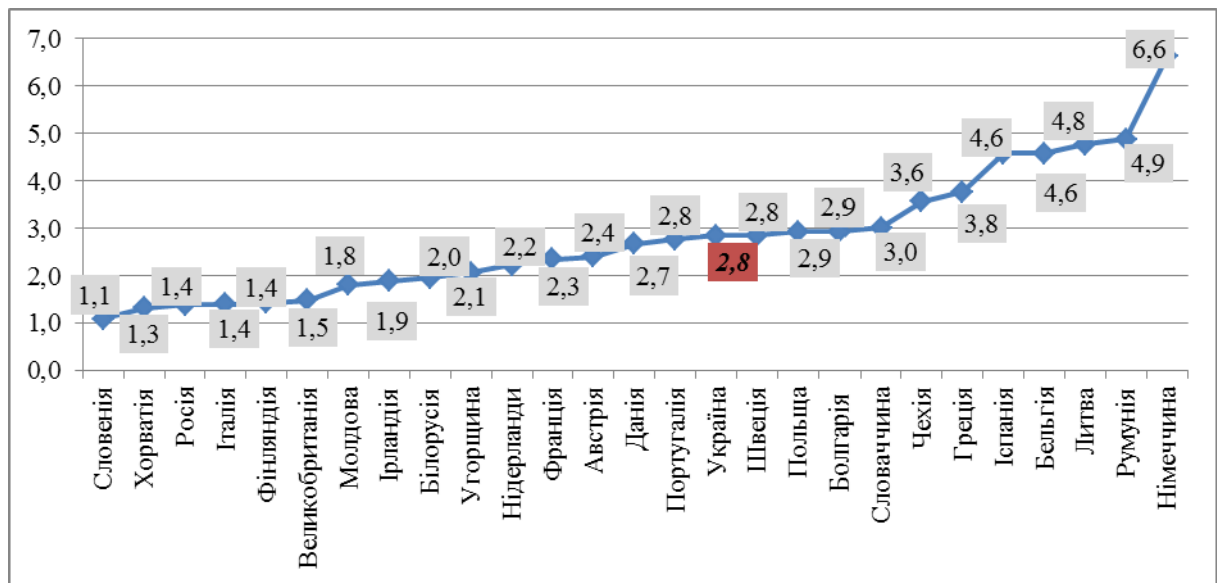
Поряд з особливостями виробництва алкогольні напої також різняться якістю та ін. характеристиками, які обумовлюють різну реакцію споживачів на зміну цінової політики внаслідок зростання рівня ставок акцизного податку. Вказана ситуація викликана тим, що еластичність попиту також варіюється залежно від виду алкогольних напоїв. Так, найменші показники еластичності попиту у пива, найбільші – ЛГП. Вказане твердження актуальне як для розвинених країн, так і для країн з трансформаційними економіками.

У частині оподаткування пива в країнах ЄС використовуються виключно специфічні ставки акцизного податку. Використання такого підходу дозволяє стимулювати виробників до виведення на ринок

---

<sup>32</sup> Для здійснення розрахунків як найбільш поширене пиво взято з міцністю 5 %

більш якісних та дорогих сортів пива, що при застосуванні адекватних ставок (з урахуванням рівня купівельної спроможності населення) є одним із механізмів регулювання структури споживання пива.



**Рис. 4.9. Співвідношення ставок акцизного податку з ЛГП та пива (у перерахунку на 1 гр. абс. алк.)**

Джерело: складено з використанням *Excise duty tables. Part I (Alcoholic Beverages), shows the situation as at 01.07.2014, European Commission, 2014* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu), Податкових кодексів Білорусії, Молдавії, Росії та України

Зважаючи на рівень концентрації виробників пива, де, за результатами 2013 року, 94,6 % загального обсягу виробництва припадає на шість підприємств, для України також доцільним є використання досвіду країн ЄС щодо застосування знижених ставок для оподаткування невеликих пивоварень за умови встановлення відповідного обладнання для визначення обсягу виробництва (відповідно до Директив 92/83/ЄЕС така знижена ставка повинна становити не менше 50 % від стандартної ставки). Зазначимо, що в 2014 році знижені ставки застосувалися в 18 країнах з групи ЄС-27.

Запропонована в п. 4.2 диференціація ставок акцизного податку з пива дозволить здійснювати вплив на структуру споживання даного виду підакцизних товарів, адже застосування єдиної ставки призводить до зміщення попиту в сегмент міцного пива, що є негативним фактом у світлі досягнення цілей охорони здоров'я. Приведена диференціація ставок здійснена щодо мінімального рівня (встановленого

імперативно ще в 90-х роках ХХ століття) оподаткування пива в країнах ЄС, тобто такий рівень оподаткування є нижчим за використовуваний у країнах-сусідах України.

Встановлення диференційованих ставок специфічного акцизу на окремі види алкогольних напоїв є саме тим інструментом податкового регулювання, використання якого дозволяє здійснювати вплив на формування соціально-прийнятної структури їх виробництва та споживання. Результатом такого підходу є стримування виробництва окремих видів алкогольних напоїв і стимулювання виробництва інших. Характерним прикладом останнього є встановлення нульової ставки для натуральних виноградних вин, здійснювана диференціація ставок залежно від міцності пива.

Питання оподаткування акцизом виноробної продукції, а також рівень такого оподаткування та диференціація ставок податку залишається одним з найбільш обговорюваних питань при визначенні перспектив функціонування даного ринку в умовах дії Угоди про асоціацію. В країнах ЄС оподаткування виноробної продукції, як правило, не підпорядковано фіскальним цілям, а використовується лише для регулювання структури виробництва та споживання даного виду підакцизних товарів. Зважаючи на такий досвід, а також стан розвитку виноробства в Україні, вбачається за доцільне активізація реалізації регулюючих заходів, що основним чином можливо досягти шляхом застосування диференційованих ставок акцизного податку. Вдосконалення підходів до оподаткування різних груп виноробної продукції дозволить: стимулювати виробництво в Україні якісної виноробної продукції; забезпечити використання в кріпленні вин натурального виноградного спирту, а не етилового ректифікату; досягти суттєвого наближення національних стандартів виробництва вин до норм ЄС; усунути перекося в оподаткуванні акцизним податком товарів-замінників, а саме буде застосований єдиний підхід до оподаткування алкогольних напоїв залежно від вмісту спирту.

Відповідно до положень Кодексу в Україні передбачено застосування рівних ставок для оподаткування ЛГП та коньяку, однак застосування такого підходу з мотивів, вказаних вище, є дискримінаційним, зважаючи на відмінності виробництва вказаних видів алкогольних напоїв та затратності такого виробництва. Тому вважаємо, що зрівняння ставок оподаткування вказаних алкогольних напоїв в Укра-

їні є передчасним та підлягає відтермінуванню до формування стійкої структури споживання алкогольних напоїв.

При визначенні перспектив збільшення ставок акцизного податку також потрібно враховувати наявність такого ефекту, як перехресна еластичність. Так, для прикладу вміст спирту в алкогольних напоях є однією з основних їх споживчих якостей, що визначає їх здатність використовуватися для задоволення однієї і тієї ж потреби, тобто окремі види алкогольних напоїв виступають як товари-замінники. Показники перехресної еластичності залежать від реакції споживчого попиту на один вид алкогольних напоїв при зміні ціни на інший. За розрахунками, проведеними науковцями Національного інституту винограду і вина „Магарач”, коефіцієнти перехресної еластичності попиту на вино, шампанське і коньяк в Україні для вина становили 0,45, шампанського та коньяку – 0,343 та 0,707 відповідно [59, с. 110].

Для збереження потенціалу та розвитку спиртової галузі в Україні необхідно стимулювати використання спирту у виробництві спиртовмісної продукції, що не має обмежуватися лише харчовою і фармацевтичною промисловістю. На сьогодні податкова політика унеможлиблює використання етилового спирту у хімічній та парфумерно-косметичній продукції через оподаткування спирту, що скеровується на такі потреби за повною ставкою акцизного податку. Це робить нерентабельним використання етилену у якості сировини, призводить до широкого застосування, в т.ч. у продукції для побутового використання, спиртів синтетичного походження, які за своїми властивостями несуть загрозу життю та здоров'ю навіть при незначному потраплянні в організм людини, на слизові оболонки та в дихальні шляхи.

Отже, скасування акцизів на спирт, що використовується як сировина, у разі створення дієвих механізмів контролю за денатурацією та цільовим використанням спирту сприятиме не лише розвитку спиртової галузі та суміжних галузей, імпортозаміщенню синтетичних аналогів етилену, захисту громадського здоров'я. При цьому відповідна державна політика має проводитися не лише за рахунок пільгового оподаткування етилового спирту для потреб промисловості, а й регулювання обігу, обов'язкового маркування хімічної продукції, що містить токсичні речовини у відповідності до загальноєвропейських норм REACH (Директиви ЄС № 1907/2006/ЄС, що з 1 червня 2007 року регулює виробництво і обіг усіх хімічних речовин в ЄС), а

також Директиви ЄС №453/2010/ЄС (що встановлює вимоги з оформлення паспортів безпеки на хімічні речовини та їх суміші). Хоча угода між Україною та ЄС не передбачає обов'язкового дотримання правил REACH та оформлення паспортів безпеки Україною, проте такі вимоги є обов'язковими для вітчизняних товарів у разі їх поставок до країн ЄС.

Додатковим інструментом заохочення використання спирту за межами лікєро-горілкової та нафтохімічної промисловості також можуть стати пільги з податку на прибуток, які забезпечать компенсацію перевищення витрат від використання етилового спирту замість синтетичних замінників. Проте конкретні пропозиції щодо таких пільг можуть бути зроблені після відповідних досліджень технологічних процесів виробництва, калькуляційних обчислень та консультацій з виробниками.

Цікавим з погляду реалізації регулюючого потенціалу акцизного оподаткування в довгостроковій перспективі є досвід окремих країн з оподаткування газованих та енергетичних податків. Використання в даному випадку акцизу дозволяє регулювати рівень споживання товарів, які шкідливі для здоров'я людини. У цілому ряді досліджень, зокрема Romaguera-Bosh D. [193]; Deboer M. D., Scharf R. J., Demmer R. T. [157]; Tsimihodimos V, Kakaidi V, Elisaf M. [200], доводиться шкідливість напоїв, які містять цукор, замінники цукру, ароматизатори та інші добавки штучного та природного походження. Вживання таких напоїв викликає ожиріння, порушення обміну речовин в організмі, пошкодження емалі зубів, гіпокалемію та підвищують ризик виникнення діабету 2 ступеня і формування каменів у нирках.

Практика оподаткування ряду безалкогольних напоїв існує в Таїланді, де оподаткування здійснюється з використанням адвалорних та специфічних ставок [173]. Платник сплачує податок за тією ставкою, за якою податкові нарахування є більшими, а тому до контролюючого органу подаються два розрахунки – за адвалорною та за специфічною ставками. Адвалорна ставка встановлюється у відсотках від ціни виробника – 25 % для содових вод і 20 % для газованих та інших безалкогольних напоїв. З метою підтримки національного виробника в Таїланді застосовується нульова ставка оподаткування для фруктових соків, виготовлених виключно із місцевої сировини без застосування штучних компонентів. Також у законодавстві враховано

рекомендації ВООЗ щодо того, що питна негазована бутильована вода не повинна оподатковуватися акцизним податком.

Крім того, для мінімізації випадків зниження розміру податкових зобов'язань застосовується норма, відповідно до якої база оподаткування не може бути меншою ніж 75 % від роздрібною ціни безалкогольного напою [188]. Також можливе додаткове внесення коригувань до розрахунку ціни (а відповідно й розміру акцизного податку) нових товарів для уникнення застосування механізмів трансфертного ціноутворення з метою мінімізації податкових платежів.

Незважаючи на наявність цілком позитивної практики оподаткування специфічним акцизом безалкогольних напоїв, у Таїланді планується дещо трансформувати механізм застосування такого акцизу, зокрема це стосується введення єдиної специфічної ставки акцизу; розширення використання існуючої 20 % адвалорної ставки акцизу або застосування єдиної адвалорної ставки акцизу на базі роздрібною ціни для всіх безалкогольних напоїв.

Для України застосування досвіду Таїланду щодо оподаткування безалкогольних напоїв є досить цікавим з погляду необхідності розширення бази оподаткування. На сьогодні відповідно до Державного класифікатору продукції та послуг до безалкогольних напоїв (напоїв із концентрацією спирту не більше 0,5 %), відносять: води мінеральні підсолоджені або ароматизовані; напої прохолоджувальні безалкогольні типу лимонаду, оранжу, коли і т. ін., виготовлені з використанням питної води, підсолодженої або не підсолодженої, ароматизовані фруктовим соком або есенцією, до яких додані барвники; напої безалкогольні спеціального призначення (дієтичні, діабетичні, тонізуючі, для спортсменів тощо); квас; напої, приготовані на основі молока і какао, чаю, та інші напої, готові до вживання.

Безалкогольні напої за зовнішнім виглядом поділяють на види: рідкі напої – прозорі й заму́тнені; концентрати напоїв у споживчій тарі. У свою чергу, залежно від використовуваної сировини, технології виробництва і призначення напої поділяють на групи: соковмісні; напої на зерновій сировині; напої на пряно-ароматичній рослинній сировині; напої на ароматизаторах (есенціях і ароматних спиртах); напої бродіння; напої спеціального призначення; штучно-мінералізовані води. Рідкі напої за ступенем насичення двоокису вуглецю підрозділяють на типи: сильногазовані; середньогазовані; слабогазовані; негазовані. Рідкі напої за способом обробки поділяють на непастеризовані; пастеризовані;



напої із застосуванням консервантів; напої без застосування консервантів; напої холодного розливу; напої гарячого розливу [27].

На сьогодні вітчизняними заводами та цехами з виробництва безалкогольних напоїв випускаються: напої безалкогольні газовані з низькою калорійністю; напої газовані, що являють собою насичені двоокисом вуглецю водні розчини цукру з додаванням продуктів переробки плодово-ягідної сировини (соків, екстрактів тощо), пряно-ароматичної, зокрема рослинної (настоїв трав, коріння, цедри цитрусових і т. п.) сировини, ароматичних речовин (есенцій, ефірних олій), барвників, органічних кислот; напої на зерновій сировині, що являють собою насичені діоксидом вуглецю розчини концентрату квасного суцла, сахарози, харчових кислот та інших ароматичних і смакових речовин; напої бродіння, до яких відносять хлібний квас, плодово-ягідні кваси; води штучно мінералізовані, виготовлені із сумішей солей і насичені діоксидом вуглецю; напої негазовані, зокрема сухі напої, шипучі і не шипучі, виготовлені з цукру, виннокам'яної кислоти, соди, есенцій, екстрактів і барвників [119].

Поряд з досягненням суто фіскальних цілей використання акцизного податку для оподаткування безалкогольних напоїв може також принести і цілий ряд регулюючих ефектів. Так, у 2012 році загальний обсяг виробництва газованих безалкогольних напоїв в Україні склав понад 170 млн дал або 6,8 млрд грн у вартісному вираженні, а негазованих безалкогольних соковмісних напоїв – близько 121 млн дал та 4,14 млрд грн відповідно. Зазначимо, що річне споживання негазованих безалкогольних соковмісних напоїв (соків) в Україні становить близько 11 л. на одну людину, що є втричі нижчим за відповідний показник у країнах ЄС [21].

Не зважаючи на зазначене, рівень споживання безалкогольних напоїв поступово зростає. Так, їх щоденно споживає близько 2/3 жителів України, а розрахункова еластичність споживання безалкогольних напоїв досить висока і перебуває в межах від  $-1,5$  до  $-2,5$ . Такі показники еластичності попиту вказують на можливість використання як специфічних, так і адвалорних ставок акцизного податку. Однак на першому етапі впровадження такого виду акцизу у вітчизняну практику податкового адміністрування більш доцільним є застосування специфічних ставок податку, а вже в подальшому – вводити ад-

валорну ставку акцизу як спосіб участі держави у ціноутворенні безалкогольних напоїв.

Застосування специфічних ставок дозволить забезпечити: рівнозначне ставлення до усіх безалкогольних напоїв на ринку незалежно від їх типу, походження, ціни, пакування тощо; простоту адміністрування – для визначення сум податку потрібен лише розрахунок обсягів виготовленої продукції; стабільність платежів – суми акцизного податку будуть залишатися сталими незалежно від коливань ринкової кон'юнктури, системи знижок підприємства та цін на сировину; використання переваг специфічних ставок як більш дієвого інструмента непрямого податкового регулювання.

У свою чергу, використання єдиної специфічної ставки дозволить значно спростити адміністрування акцизного податку, а також більш ефективно досягати неподаткові цілі (охорона здоров'я, збереження національних ресурсів тощо). Однак, зважаючи на наявний досвід (зокрема і Таїланду) використання диференційованих специфічних ставок дозволяє більш ефективно регулювати якісні та кількісні параметри розвитку ринку безалкогольних напоїв. Особливе місце у системі оподаткування повинна займати питна бутильована негазова вода, яка згідно зі стандартами розвинених країн та рекомендацій ВООЗ, повинна оподатковуватися за нульовою ставкою акцизу.

Поряд з оподаткуванням безалкогольних напоїв з погляду досягнення цілей охорони здоров'я можливий для використання в Україні і досвід оподаткування напоїв, які позиціонуються як енергетики. До таких напоїв відносять алкогольні та безалкогольні напої, до складу яких включено кофеїн, таурин або інші стимулятори аналогічної дії. Така ініціатива не є новою, про що свідчить внесений до Верховної ради України законопроект про збільшення акцизу для слабоалкогольних напоїв, що містять кофеїн [111].

Досвід запровадження подібного акцизу має Франція, де з 2008 р. стягується акциз у розмірі 1 євро з 1 л енергетичного напою. Регламентовано, що енергетичними вважаються напої, що містять не менше 220 мг кофеїну або 300 мг таурину на 1 л напою. За експертними оцінками, надходження складають близько 60 млн євро щорічно [174]. Обґрунтуванням подібного акцизу також є отримання додаткового прибутку для держбюджету, підтримка державної програми з ведення здорового стилю життя, виконання умов рекомендацій Всесвітньої організації охорони здоров'я зі зменшення об'ємів вживання

алкогольних, слабоалкогольних та енергетичних напоїв, оприлюднених у 2010 році [178].

Таким чином, використання акцизного податку має суттєвий регулюючий потенціал, що повною мірою належить як до рівня регулювання виробництва та споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, так і здійснення структурних зрушень на ринку підакцизних товарів. Одне з визначальних місць у сучасних податкових системах відводиться акцизному податку і у вирішенні цілого ряду екологічних питань.

### 4.4. Перспективи екологізації акцизного оподаткування

Акцизні податки на енергоресурси є бюджетоформуючими податками в багатьох країнах світу. Проте ці податки, крім виконання фіскальної функції, спрямовані також і на зміну поведінки споживачів та виробників на ринку на більш екологічно сприятливу. В країнах ЄС внаслідок використання такого інструменту як рівень податкового навантаження та податкової диференціації вдалося за певний період скоротити темпи приросту енергоспоживання, а також покращити екологічні показники енергоресурсів, які перебувають в обігу на ринку.

Екологізація акцизного оподаткування була проведена в країнах ЄС (Данії, Німеччині, Італії, Нідерландах, Австрії, Швеції, Фінляндії і Великобританії) протягом 90-х рр. у рамках ряду реформ систем оподаткування (*environmental tax reform (ETR)*)<sup>33</sup>. Суть реформ полягала в розширенні переліку та збільшення ставок ЕП з паралельним зниженням податків на доходи фізичних осіб, а також нарахувань на фонд заробітної плати і збереження статус-кво щодо рівня податкового навантаження.

Наслідком проведеної реформи стало зменшення попиту на енергоресурси, скорочення емісії забруднюючих речовин, покращання якості НПС, зменшення витрат на працю, збільшення її пропозиції. Проте на першому етапі реформ позитивні ефекти були нівельовані

---

<sup>33</sup> Реформа була проведена після проведених західними вченими наукових досліджень, в яких доведено, що податкові надходження від екологічних податків можуть бути використані, для скорочення податків на працю. Такі заходи забезпечують „подвійний дивіденд”: по перше покращення якості довкілля за рахунок зниження рівня емісії, а також більш ефективну податкову систему за рахунок скорочення викривлень, які спричиняють податки на працю.

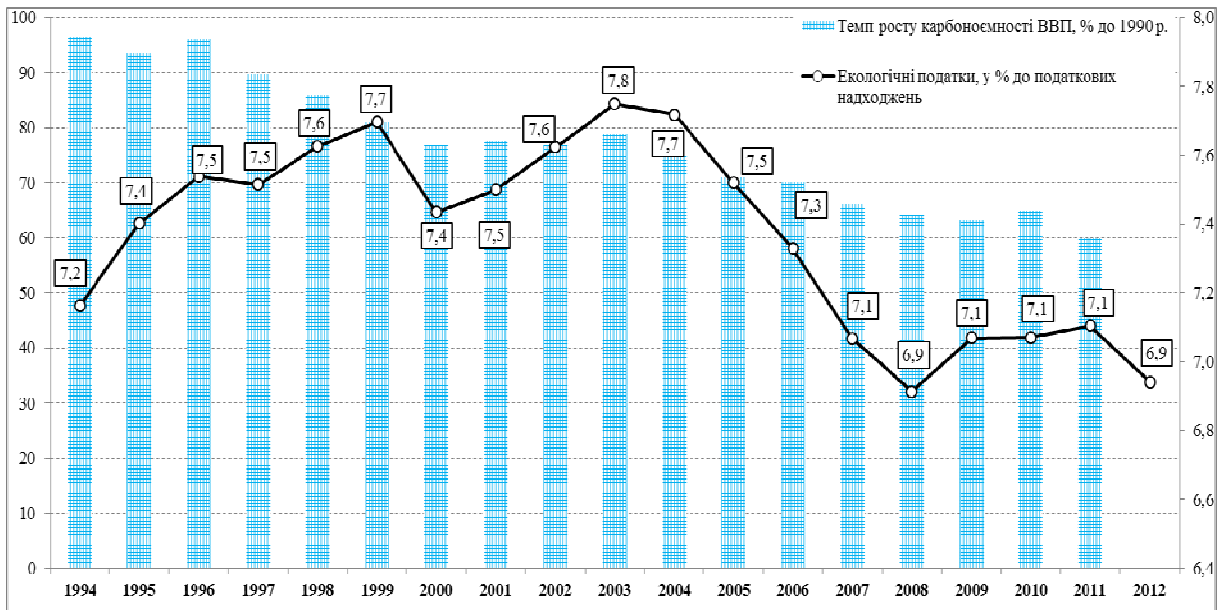
зменшенням доходів товаровиробників через зростання рівня енергетичних акцизних податків, погіршенням конкурентоспроможності підприємств-виробників екологічно шкідливої продукції (видобування та збагачення залізної руди, виплавка сталі, виробництво мінеральних добрив, пестицидів, нафтопродуктів, електроенергії та ін.). Внаслідок цього відбулося скорочення обсягів виробництва та експорту відповідних ВЕД. Проте на другому етапі реформи спричинили трансформацію структури економіки в напрямі розвитку екологічно чистих секторів економіки.

На рис. 4.10 відображені зміни, спричинені реформою екологізації систем оподаткування країн ЄС. Якщо в 1994 р. надходження екологічних податків щодо відношення до сукупних податкових надходжень складала 7,2 %, то вже в 1999 р. 7,7 %. У цей же період відбулося суттєве скорочення темпів зростання карбоноємності ВВП відносно 1990 р. з 97 % до 81 %. Найбільше зростання надходжень спостерігалось в Фінляндії – 126,1 %, Данії – 122 % та Нідерландах – 120,4 %. Потрібно також зазначити, що Нідерланди входять і до лідерів зі скорочення темпів зростання карбоноємності ВВП, який склав у 1999 р. 77 %.

Починаючи з 2004 р. відбувалося скорочення частки екологічних податків у податкових надходженнях з 7,8 % до 6,9 % у 2008 р., але також збереглась тенденція до спаду темпів зростання карбоноємності ВВП, який становив 64 %. Зазначені співвідношення свідчать про те, що причиною скорочення надходжень стало зменшення використання екологічно шкідливих товарів, звуження бази оподаткування, тобто реформи екологізації систем досягли своєї мети.

Для України також надзвичайно актуальними є питання запровадження фінансових стимулів для зменшення споживання енергоресурсів та викидів CO<sub>2</sub>, зміна акцентів від оподаткування прибутку та доходів до оподаткування діяльності, шкідливої для НПС. Крім того, Україна має низькі рейтинги в світових екологічних індексах. Так, за Індексом екологічної ефективності (Environmental Performance Index) Україна в 2014 р. займала 95 місце з 178 країн і входила до групи країн із низькою результативністю екологічної політики („weaker

performers”)<sup>34</sup>, показник екологічного навантаження на землю становить 1,08, що відповідає ситуації „екологічного дефіциту”<sup>35</sup>.



**Рис. 4.10.** Зіставлення базових темпів зростання карбоємності ВВП (1990 р) і надходжень екологічних податків у країнах ЄС, в яких відбулася реформа екологізації системи оподаткування в 1994–2012 рр.

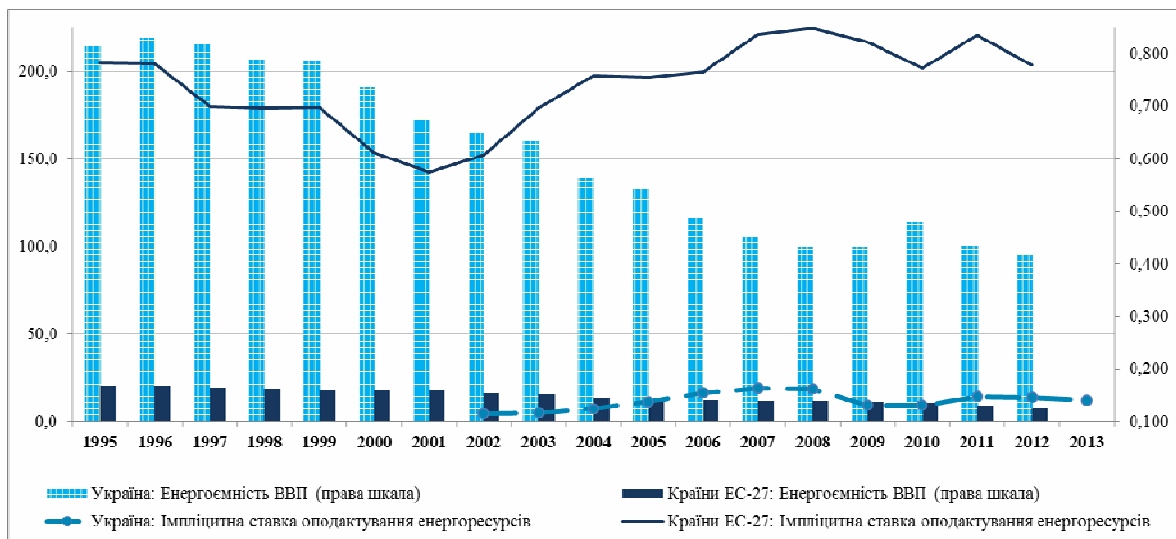
Джерело: розраховано на основі даних Інтерактивної статистичної бази країн ОЕСР: *OECD.Stat.* – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.stats.oecd.org](http://www.stats.oecd.org)

Недостатньо ефективним в Україні є використання енергетичних ресурсів, про що свідчить показник енергоємності України, який у 2012 році становив 0,420 т.н.е на 1 тис. дол. ВВП, що в 3,4 раза бі-

<sup>34</sup> Індекс екологічної ефективності (*Environmental Performance Index*) розраховується Центром екологічної політики та права при Єльському університеті (*Yale Center for Environmental Law and Policy*) спільно з Колумбійським університетом та Світовим економічним форумом та є методом кількісної оцінки та порівняльного аналізу показників екологічної політики держав світу, за допомогою ЕРІ країни світу ранжуються за результативністю екологічної політики. Порівняння індексів в динаміці дає можливість оцінки діяльності країни щодо досягнення встановлених цілей екологічної політики, відповідно до цього Україна входить до групи країн – „weaker performers” (слабкі виконавці) з низьким показником досягнення екологічних цілей.

<sup>35</sup> Показник екологічного навантаження на землю, різниця між „екологічним слідом” (*environmental footprint*) і біоємністю (*biocapacity*), розраховано на основі даних *Ecological Footprint Atlas 2010.* – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.footprintnetwork.org/en/index.php/GFN/page/ecological\\_footprint\\_atlas\\_2010](http://www.footprintnetwork.org/en/index.php/GFN/page/ecological_footprint_atlas_2010)

льше показника в країнах ЄС. Хоча імпліцитна ставка оподаткування енергоресурсів протягом 2002–2012 років зросла в 3 рази, вказаний показник залишається значно нижчим, ніж у країнах ЄС – у 3,4 раза. Рис. 4.11 ілюструє взаємозв'язок між енергоємністю ВВП та імпліцитною ставкою оподаткування енергоресурсів. Зі зростанням імпліцитної ставки оподаткування енергоспоживання скорочується енергоємність ВВП як в Україні, так і в розвинених країнах. Так, у країнах ЄС протягом 2002–2012 років ставка зросла на 33,8 %, енергоємність скоротилася на 19,6 %. В Україні ж за вказаний період ставка зросла в 3 рази, а енергоємність скоротилась на 35,4 %. Слід зазначити, що на динаміку енергоємності більшою мірою вплинула саме економічна криза, а не податкові фактори.



**Рис. 4.11. Зіставлення показників енергоємності ВВП<sup>36</sup> та імпліцитної ставки оподаткування енергоресурсів<sup>37</sup> у країнах ЄС-27 та Україні в 1995–2013 рр.**

*Джерело: розраховано за даними International energy agency [151], Eurostat, Державної служби статистики та Державної казначейської служби України.*

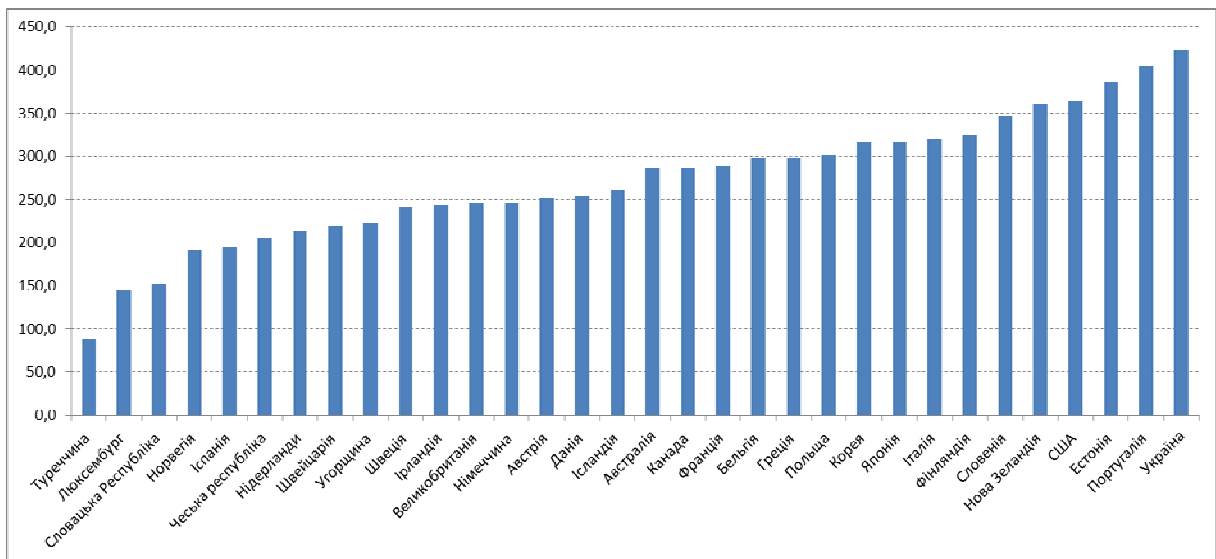
Одним із основних чинників високої енергоємності економіки є значна транспортна активність. Автомобільний транспорт зберігає домінуючу позицію в транспортному секторі, що призводить до зрос-

<sup>36</sup> В т. н. е. на 1 тис. дол. ВВП в цінах 2005 р. за паритетом купівельної спроможності

<sup>37</sup> Відношення надходжень від енергетичних податків в дол. США в цінах 2005 р. до сукупного попиту на споживання енергоресурсів в т. н. е.

## Трансформація акцизної політики України

тання споживання палива та будівництва доріг. Вказана ситуація, в свою чергу, позначається на здоров'ї населення та НПС. Зусилля країн, спрямовані на просування більш екологічно чистих автомобілів багато в чому були нейтралізовані збільшенням загальної чисельності автомобілів і зростанням рівня використання автомобілів. У цілому зберігається зв'язок між транспортною активністю та зростанням ВВП, а в більш ніж одній третині країн ОЕСР темпи зростання дорожніх перевезень перевищували темпи економічного зростання [161]. До таких країн також відноситься і Україна. Як видно з рис. 4.12, інтенсивність руху на 1 тис. дол. ВВП в Україні перевищує показники розвинених країн. Так, у 2011 р. вказаний показник становив 422,1 км/тз на 1 тис. дол. ВВП, що в 1,6 раза більше середнього показника країн ОЕСР.



**Рис. 4.12. Інтенсивність руху в Україні та країнах ОЕСР км/тз на 1 тис. дол. ВВП у цінах 2005 р. за паритетом купівельної спроможності 2011 р.**

*Джерело: розраховано за даними інтерактивної статистичної бази країн ОЕСР – OECD.Stat [161], Державної служби статистики України*

Під час експлуатації пересувних джерел забруднення атмосферного повітря відбувається значне забруднення навколишнього природного середовища вихлопними газами, які містять більш ніж 250 токсичних компонентів (забруднюючих речовин) чотирьох класів небезпеки. Особливо небезпечними серед них є: оксид вуглецю, діоксид азоту, діоксид сірки, вуглеводень, неметанові леткі органічні сполуки,





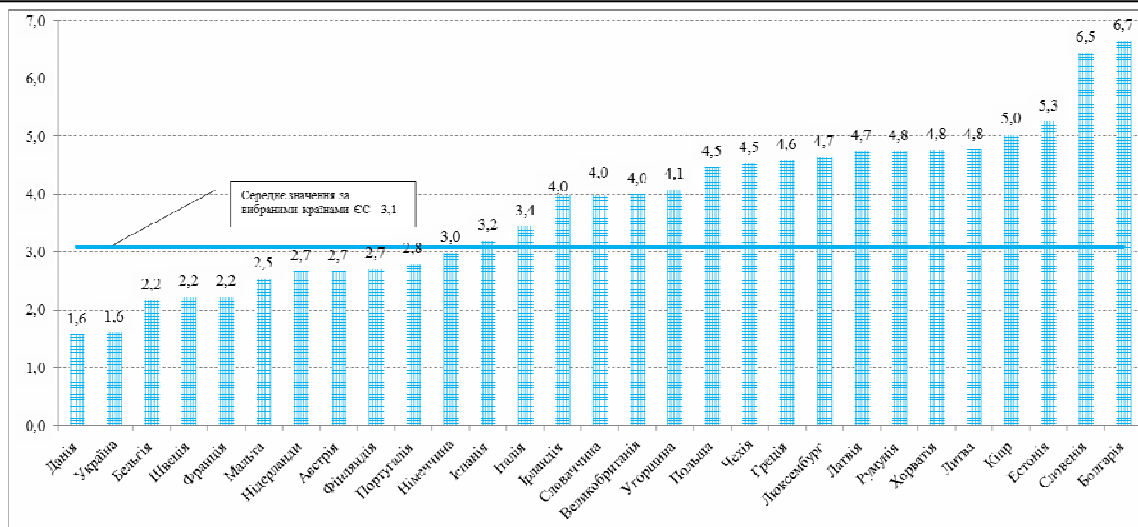
так і податковими органами було виявлено значний їх рівень. Через зазначені проблеми у практичній реалізації прямих податків на викиди зросла увага до непрямих податків, які дозволяють досягати „другого кращого рішення” суспільно ефективного рівня забруднення. Зазначені теоретичні розробки знайшли своє практичне застосування в акцизному оподаткуванні нафтопродуктів.

Європейський досвід акцизного оподаткування нафтопродуктів засвідчує ефективність непрямого оподаткування викидів забруднюючих речовин від транспортного сектора. У країнах ЄС ставки акцизів на світлі нафтопродукти та скраплений газ є одними з найбільших у світі, внаслідок цього ціни на паливо є одними з найвищих у світі і, як результат, європейці споживають світлих нафтопродуктів у два рази менше жителів США.

У країнах ЄС–27 внаслідок використання високих ставок оподаткування частка акцизів з нафтопродуктів складає 3,1 % доходів бюджету (включаючи фонди соц. страх.), в Україні – 1,6 % (рис. 4.14). Енергетичні податки (основним чином акциз на нафтопродукти) становлять найбільшу частку в сукупних надходженнях як від екологічних податків – у середньому по країнах ЄС–27 у 2011 р. вона складала 60 %, так і від специфічних акцизів 63,7 %, в Україні – 70,8 % і 32 % відповідно.

---

interdisciplinary framework, ed. M. Faure, J. Vervaele, and A. Weale, Antwerp: MAKLU. – 1995. – P. 135–54.]. Зазначені витрати включають *ex ante* витрати (наприклад витрати на стягнення) and *ex post costs* витрати (наприклад, витрати на моніторинг). Витрати є спільними витратами як податкових органів (адміністративні витрати, витрати на обробку податкових декларацій та забезпечення дотримання вимог законодавства) так і платників податків (витрати дотримання, витрати на виконання податкових зобов'язань, на розрахунок і сплату податків) [Sandford C., Godwin M., Hardwick P. / C. Sandford, M. Godwin, P. Hardwick // *Administrative and compliance costs of taxation*, Bath, U.K.: Fiscal Publications. – 1989].

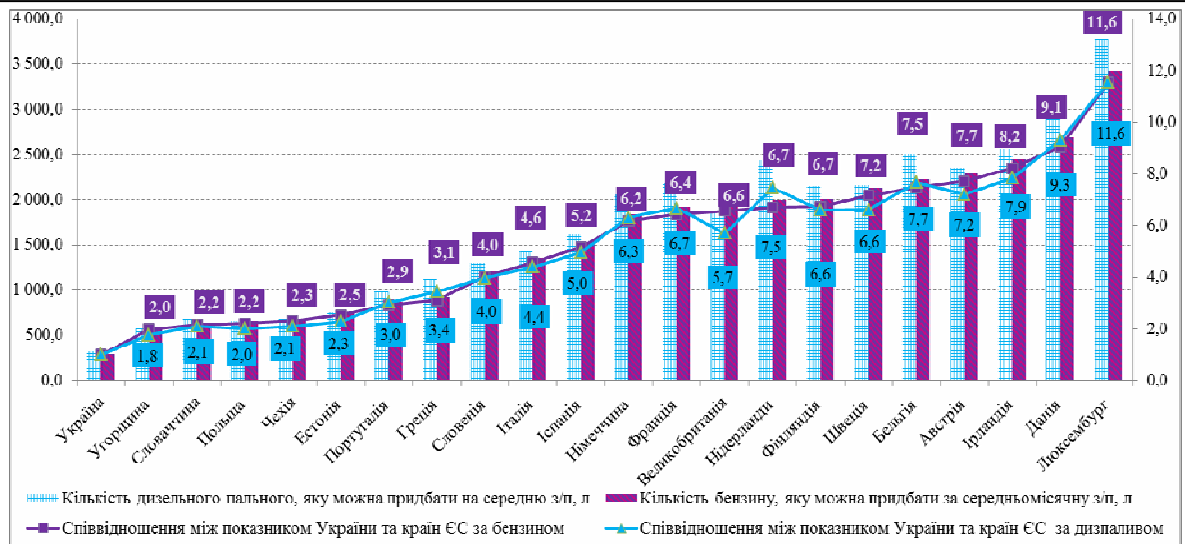


**Рис. 4.14. Частка надходжень від акцизів на нафтопродукти в доходах бюджету в 2013 році, %**

Джерело: розраховано на основі Excise duty tables. Part II – Energy products and Electricity. (In accordance with the Energy Directive Council Directive 2003/96/EC, shows the situation as at 1 January 2014, European Commission, 2012. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu). та даних Державної казначейської служби України

Відповідно до угоди про асоціацію Україна-ЄС та плану заходів щодо її імплементації від України [105] не вимагається негайного вжиття заходів щодо гармонізації законодавства з питань енергетичного оподаткування. Така імплементація повинна відбуватися поступово, виходячи із майбутніх потреб у сфері охорони навколишнього середовища та енергоефективності. Зокрема у разі прийняття рішення про імплементацію слід зважати на те, що необхідним буде встановлення мінімального рівня ставок акцизних податків на нафтопродукти. Але при визначенні перспектив підвищення рівня оподаткування нафтопродуктів слід враховувати, що рівень купівельної спроможності в Україні значно нижчий за європейський. Обсяг дизпального та бензину, який можна купити на середньомісячну заробітну в Україні, в 7,5 і 6,7 раза менший порівняно з Нідерландами, які були згадані раніше (рис. 4.15). Найбільший обсяг нафтопродуктів можна купити на середньомісячну заробітну плату у Люксембурзі – 3 434,5 л. бензину і 3 772,6 л. дизельного палива, що менше ніж в Україні в 11,6 разів. При тому, що в цій країні ціни на нафтопродукти є одними з найменших в Європі (четверте місце з кінця), а середньомісячна заробітна плата була в 2013 р. найбільшою серед країн ЄС і складала 4 590 євро (в 15 разів більше ніж в Україні).

## Трансформація акцизної політики України



**Рис. 4.15. Обсяг бензину та дизельного палива, які можна придбати в Україні та обраних країнах ЄС на середньомісячну заробітну плату в 2013 р.**

Джерело: розраховано за даними *Oil Bulletin Prices History – European Commission*. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/energy/observatory/oil/bulletin\\_en.htm](http://ec.europa.eu/energy/observatory/oil/bulletin_en.htm), Інтерактивної статистичної бази країн ОЕСР: *OECD.Stat*. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.stats.oecd.org](http://www.stats.oecd.org), Державної служби статистики України та Євростату

Хоча нині рівень акцизів з нафтопродуктів в Україні є значно нижчий ніж у сусідніх країнах, заходи щодо підвищення ефективності реалізації фіскального потенціалу акцизних податків на нафтопродукти є передчасними. Останнє обумовлено рядом причин, серед яких: високий рівень контрабанди та фальсифікату, структурні диспропорції на ринку нафтопродуктів в Україні, які виражені переважанням імпорту над внутрішнім виробництвом, цінові диспропорції, які відображаються у обігу на ринку нафтопродуктів низькою якістю за високою ціною.

Структурні диспропорції споживання нафтопродуктів в Україні виражені у переважанні імпорту над внутрішнім виробництвом. Так, обсяг власного виробництва нафтопродуктів в Україні складає 24,2 % від сукупного споживання, обсяг виробництва дизпаливного – 16 % від потреб. Нафтопереробні підприємства не використовують сучасних технологій та потребують значних інвестицій у модернізацію.

Необхідним є подолання цінових диспропорцій, які відображаються у обігу нафтопродуктів низької якості за високою ціною, що зумовлює несприйняття акцизних податків в суспільстві. Так, протягом 2009–2014 років ставки акцизного податку на бензин було підви-

щено в 3,3 раза – з 60 до 198 євро/т, водночас фінансування лабораторних досліджень щодо якості нафтопродуктів значно скоротилось.

Крім того, слід враховувати, що підвищення ставок протягом найближчого часу зумовить зростання соціальної напруги в суспільстві через низьку купівельну спроможність населення. Адже нафтопродукти займають значну частку в витратах населення, яка зростає зі зростанням ціни (нафтопродукти є товаром з нееластичним попитом).

Акцизна політика в сфері нафтопродуктів та скрапленого газу повинна розвиватися в напрямі усунення невідповідностей критеріям оптимальності системи оподаткування, які виражаються в існуванні подвійного оподаткування акцизним та екологічним податком, що зумовлює підвищення транзакційних витрат для платників податків.

Аналізуючи основні елементи акцизного та екологічного податку можна побачити, що об'єкт та база оподаткування, коло платників та об'єктів оподаткування акцизного податку є більш широким, але в більшості позицій збігається. Таким чином, цілком логічним стало об'єднання вказаних платежів в один акцизний податок. Це відповідає європейській практиці, вимогам Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 р. (щодо реструктуризації системи ЄС щодо оподаткування енергоресурсів електроенергії). Крім того, запровадження даної пропозиції дозволяє також скоротити кількість платежів та спростити адміністрування.

Одним зі шляхів гармонізації ставок акцизного податку з нафтопродуктів є їх встановлення на одиницю об'єму (на тис. л.), а не на одиницю маси (тис. кг). У зв'язку з цим ставки об'єднаного акцизного податку слід визначати використовуючи коефіцієнти переведення з вагових одиниць в об'ємні, встановлені<sup>40</sup> в Методиці № 452, затвердженій Держкомстатом України 13.11.2008 р. [97].

Після запровадження даних пропозицій необхідним є також внесення змін до Бюджетного кодексу щодо впровадження механізму розподілу надходжень акцизного податку з нафтопродуктів і скрапленого газу між Державним дорожнім фондом та Фондом охорони навколишнього природного середовища, виходячи з соціально-економічних пріоритетів держави.

<sup>40</sup> Для бензину – 0,74 кг/л; для газойлів (дизельного палива) – 0,85 кг/л; для газу скрапленого – 0,55 кг/л; для газу стисненого – 0,59 кг/м<sup>3</sup>.

**Базові ставки акцизного податку на нафтопродукти  
та скраплений газ у разі об'єднання акцизного  
та екологічного податку, євро за 1 000 кг**

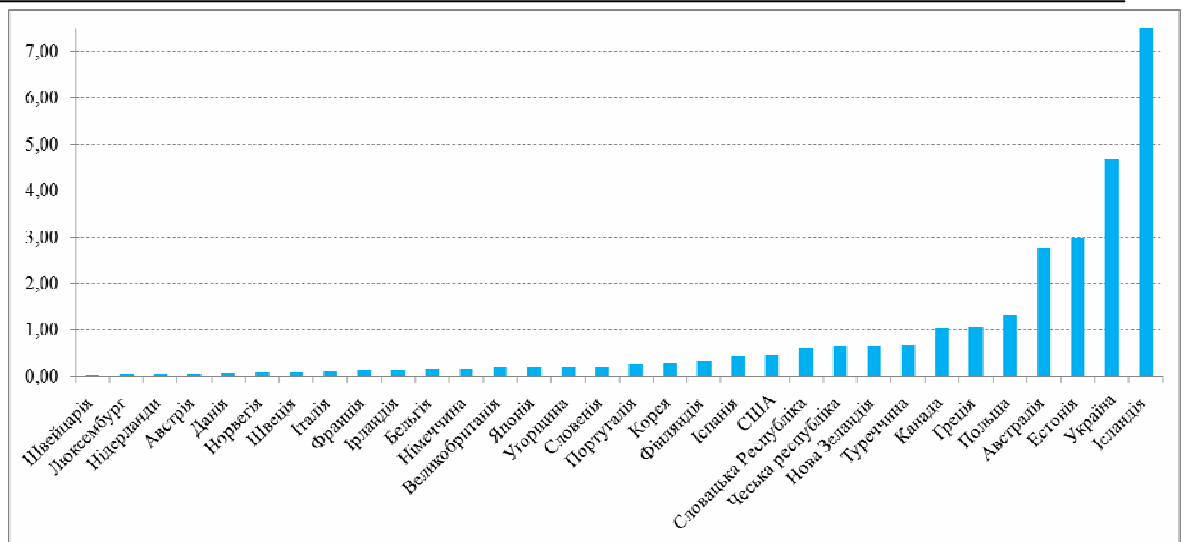
№ з/п	Об'єкт оподаткування	Акцизний податок, євро за 1 тис. кг	Екологічний податок, євро за 1 тис. кг	Пропонована ставка акцизного податку євро за 1 тис. л.	Рівень підвищення ставки акцизного податку, %
1	Бензин	198	7	277	3,4
2	Дизельне паливо	128	7	159	5,2
3	Скраплений газ	44	10	92	18,5

*Джерело: складено на основі Податкового кодексу України та Перехідної таблиці щодо класифікації окремих нафтопродуктів [108].*

До перспектив екологізації акцизної політики слід також віднести підвищення дієвості диференціації ставок акцизних податків на нафтопродукти за критеріями їх якості. Як було зазначено раніше, в європейській практиці акцизного оподаткування для цього використовується диференціація ставок акцизів за критеріями вмісту сірки, свинцю та біокомпонентів у паливі. Отже, надзвичайно доцільним є застосування в Україні диференціації ставок акцизного податку за критерієм вмісту сірки<sup>41</sup> в паливі, адже рівень викидів сполук сірки на 1 тис. дол. ВВП в Україні в 6,3 раза перевищує середній рівень за країнами ОЕСР (рис. 4.16).

В Україні використовується дві ставки для дизельного палива з різницею у 30 євро: з вмістом сірки до 0,005 мас. % – 98 євро за 1 000 кг. і для палива з вмістом сірки не більш як 0,1 мас. % – 128 євро за 1 000 кг. Така практика відповідає діючій європейській (див. табл. 4.7). Так, акцизний податок на неетилований бензин у Німеччині становить 0,67 євро/літр для палива з високим (> 10 мг/кг) вмістом сірки та 0,65 євро/літр для палива з низьким ( $\leq$  10 мг/кг).

41 Під сіркою розуміється вміст сірчистих з'єднань – меркаптанів, сульфідів, дисульфідів, тиофенів, тиофанів і ін., а не елементарна сірка як така.



**Рис. 4.16. Викиди сполук сірки, кг на 1 тис. дол. ВВП у цінах 2005 р. за паритетом купівельної спроможності в Україні та країнах ОЕСР в 2012 р.**

*Джерело: розраховано за даними<sup>42</sup>, Державної служби статистики.*

За вмістом сірки ставки акцизів диференціюються в Бельгії (різниця між базовою ставки і зниженою становить 15 євро як для бензину і дизельного палива), Німеччині (15,3 євро), Люксембурзі (2,49 євро – для бензину, 3,35 – дизельного палива), Нідерландах (диференціація введена тільки для дизельного палива, різниця – 10,92 євро) та Австрії (33 євро для бензину і 28 євро для дизельного палива) [185, с. 238]. У розвинених країнах різниця між базовою ставкою та підвищеною становить у середньому 3,28 %.

У Швеції додатково запроваджено податок на вміст сірки в паливі зі ставкою у 30 шведських крон (3,54 євро) за кілограм сірки в твердих енергоресурсах і 27 шведських крон (3,19 євро) за м<sup>3</sup> для кожного десятої відсотка за масою вмісту сірки – у рідких та газоподібних [170].

У результаті реалізації заходів податкової диференціації і адміністративних обмежень вміст сірки в бензині в країнах ЄС зменшився з 86,76 у 2001 році до 5,7 мас. част. у 2011 році, дизельному паливі – з 189,6 до 7,02 мас. част.

42 Environment at a Glance 2013: OECD Indicators, Paris: OECD Publishing.– 2013. – 108с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264185715-en>.

**Диференціація ставок акцизних податків на нафтопродукти  
в країнах ЄС–27 за вмістом у них сірки**

№ з/п	Країна	Вид палива	Вміст сірки		Різниця між ставками
			≤10мг/кг	>10мг/кг	
1.	Бельгія	бензин	613,57	628,57	15,00
		дизельне паливо	427,69	442,69	15,00
2.	Німеччина	бензин	654,50	669,8	15,30
		дизельне паливо	470,40	485,7	15,30
3.	Люксембург	бензин	462,09	464,58	2,49
		дизельне паливо	330,0	333,35	3,35
4.	Нідерланди	дизельне паливо	430,8	441,72	10,92
5.	Австрія	бензин	515 (етилований 554)	482 (етилований 587)	33,00
		дизельне паливо	397	425	28,00

*Джерело: складено з використанням Excise duty tables. Part II – Energy products and Electricity. (In accordance with the Energy Directive Council Directive 2003/96/EC, shows the situation as at 1.01.2014, European Commission, 2012. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).*

Слід зазначити, що існування двох ставок акцизного податку в країнах ЄС залежно від вмісту сірки зумовлено тим, що цей інструмент діє в сукупності з адміністративними обмеженнями (екологічними стандартами) щодо якості палива. Вибрані характеристики екологічних класів автомобільного бензину та дизельного палива наведено в табл. 4.8.

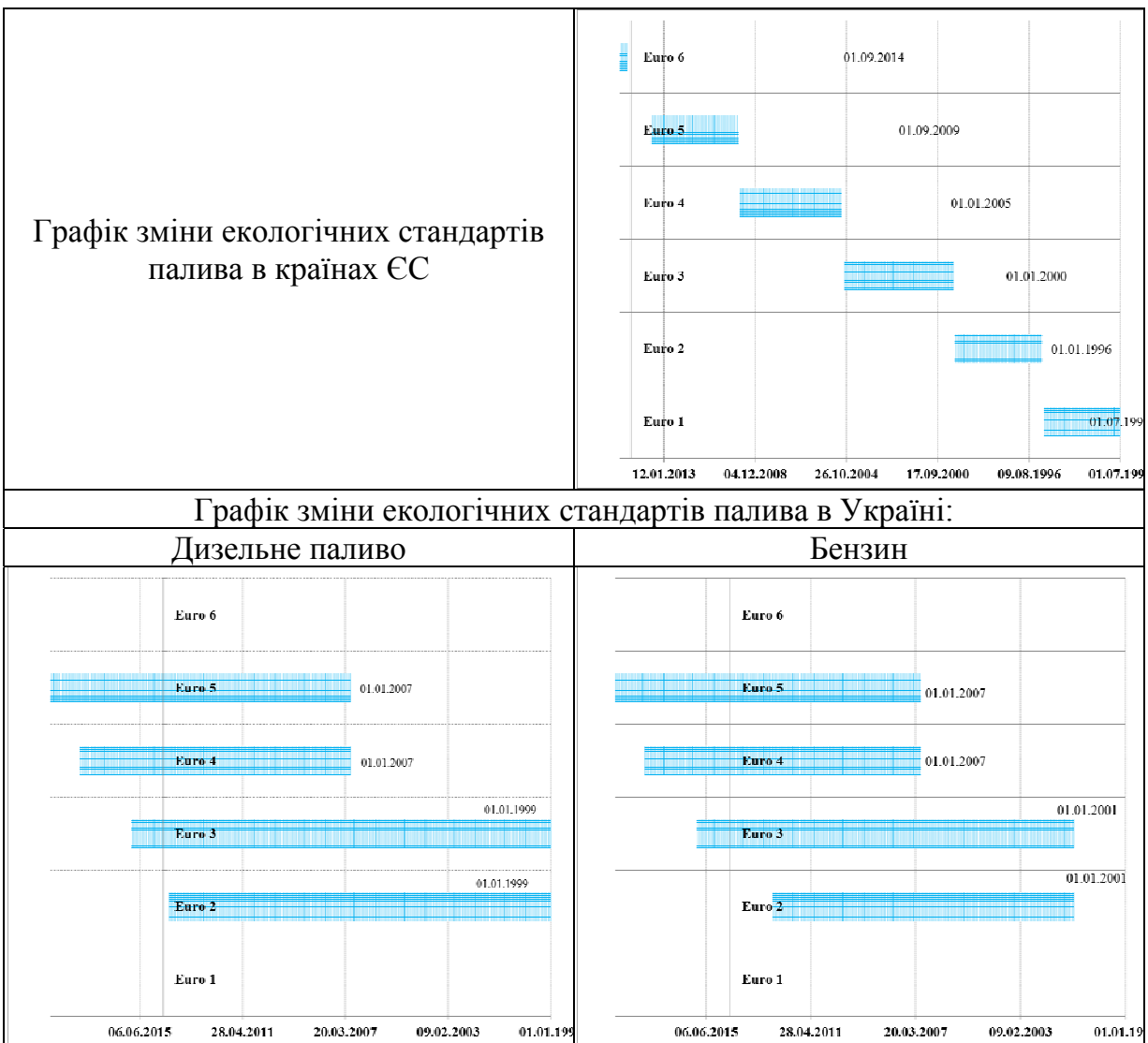
Таблиця 4.8

**Характеристики екологічних класів автомобільного  
бензину та дизельного палива**

№ з/п	Граничний вміст забруднюючих речовин в паливі	Бензин			Дизельне паливо		
		Стандарт Євро-3	Стандарт Євро-4	Стандарт Євро-5	Стандарт Євро-3	Стандарт Євро-4	Стандарт Євро-5
1.	Сірка, мас. %	≤ 0,015	≤ 0,005	≤ 0,001	≤ 0,035	≤ 0,005	≤ 0,001
2.	Свинець, г/л	≤ 0,005	≤ 0,005	≤ 0,005			

*Джерело: складено з використанням даних Технічного регламенту щодо вимог до автомобільних бензинів, дизельного, судових та котельних палив [100]*

Екологічні стандарти в країнах ЄС впроваджувалися послідовно, тобто коли завершувалася дія одного екологічного стандарту, починалася дія іншого, а новий стандарт починав діяти через рік після офіційного набуття чинності нового стандарту. Використання двох диференційованих ставок акцизного податку дозволяє стимулювати перехід до стандарту, який передбачає використання більш якісного та екологічно менш шкідливого палива з вмістом сірки до  $\leq 0,001$  мас. %. На рис. 4.17 показано графік зміни екологічних стандартів палива в країнах ЄС та Україні.



**Рис. 4.17. Графік зміни екологічних стандартів палива в країнах ЄС та Україні**

*Джерело: складено на основі даних Технічного регламенту щодо вимог до автомобільних бензинів, дизельного, суднових та котельних палив та [71].*



На відміну від описаного європейського поступового переходу від одного стандарту до іншого, в Україні стандарти діють одночасно, кількість діючих екологічних та державних стандартів може досягати чотирьох.

Вимоги до автомобільних бензинів, дизельного палива та інших видів нафтопродуктів, що виробляються, вводяться в обіг та реалізуються на території України, встановлюються Технічним регламентом, який набув чинності 1 липня 2014 року (далі – Регламент).

Відповідно до вимог Регламенту дозволяється виготовлення, введення в обіг і обіг палив, якість яких відповідає наступним екологічним класам автомобільних бензинів та дизельним паливам: Євро-3, Євро-4, Євро-5 (вибрані характеристики екологічних класів нафтопродуктів вказано в таблиці 4.9).

Таблиця 4.9

### Диференціація ставок акцизного податку на дизельне паливо в Україні

№ з/п	Чинний механізм (акцизний і екологічний податок)		Пропонується	
	Вміст сірки в паливі (ВСП)	Ставка, євро за 1 тис. л.	Вміст сірки в паливі (ВСП)	Ставка, євро за 1 тис. л.
1.	$0,001 < \text{ВСП} \leq 0,2$	135	$\text{ВСП} \leq 0,035$	171
2.	$\text{ВСП} \leq 0,001$	101	$0,005 < \text{ВСП} \leq 0,035$	153
			$0,001 < \text{ВСП} \leq 0,005$	135
			$0,001 \geq \text{ВСП}$	118

Слід зазначити, що відповідно до Регламенту протягом трьох років з дня набрання ним чинності допускають в обіг паливо, яке відповідає нормативному документу, згідно з яким воно виготовлене, та яке виготовлене і прийняте для обігу до дня вступу в дію регламенту. В зв'язку з цим доцільним є внесення змін до діючого механізму диференціації ставок палива за вмістом сірки відповідно до екологічних класів автомобільного бензину та дизельного палива, які дозволені до обігу в Україні, тобто 1)  $0,005 < \text{ВСП} \leq 0,035$  2)  $0,001 < \text{ВСП} \leq 0,005$  3)  $0,001 \geq \text{ВСП}$ , з додатковою ставкою для палива, дозволеного до обігу протягом трирічного перехідного періоду: 4)  $\text{ВСП} \leq 0,035$ .

В Україні вже був досвід запровадження диференціації ставок на дизельне паливо в 2006 р. з існуванням 4-х ставок від вмісту масо-

вої частки сірки: 1)  $ВСП > 0,2 \%$ ; 2)  $0,035 \% \leq ВСП < 0,2 \%$ ; 3)  $0,005 \% \leq ВСП < 0,035$ ; 4)  $> 0,005$ . Проте через недостатню ефективність інструментів контролю палива за вмістом сірки цей досвід був не зовсім вдалим. Так, неодноразово платниками податків розраховувались податкові зобов'язання з неправомірним застосуванням зниженої ставки акцизного податку. А внаслідок перевірок якості палива на АЗС виявлялися факти продажу палива з невідповідністю вимогам до якості, вказаним у сертифікатах. Це нівелювало регулюючий вплив диференціації ставок на якість палива на ринку. Тому пропозиції, які пропонуються вище щодо диференціації ставок, необхідно запроваджувати паралельно з інструментами контролю за дотриманням норм законодавства.

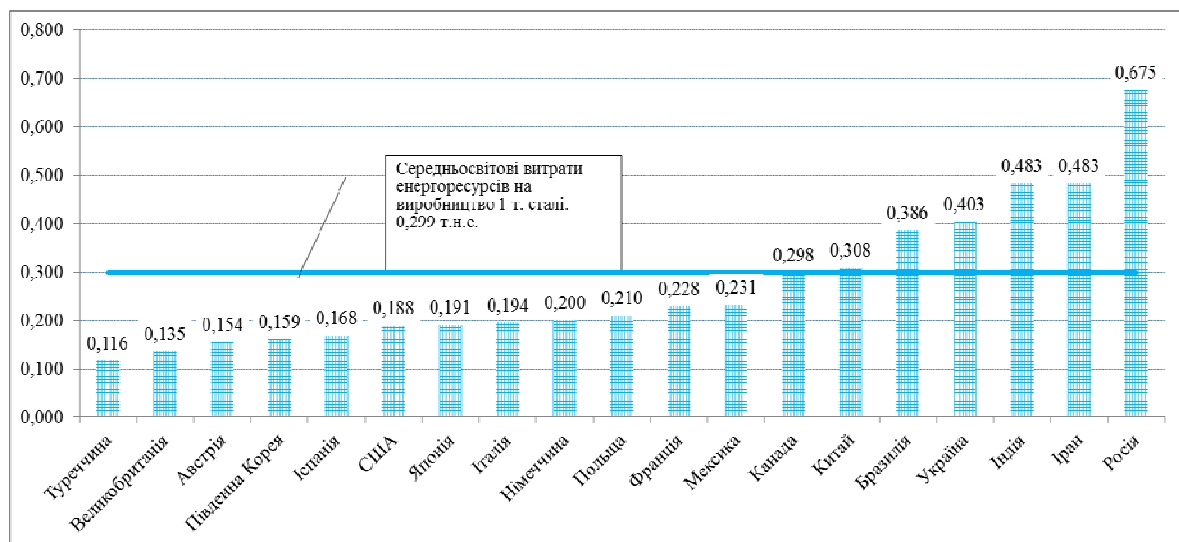
Необхідним є виключення певних об'єктів оподаткування, які мають бути виведені з обігу в Україні. Зокрема, на сьогодні, використовується ставка акцизного податку для бензину з вмістом свинцю більшим за  $0,013$  г/л. Навіть якщо враховувати трирічний лаг до заборони продажу інших видів палива, крім тих, які відповідають екологічним критеріям Євро-3, Євро-4 та Євро-5. В Україні ж допускається максимальна концентрація свинцю в бензині  $0,013$  г/л<sup>43</sup>, а тому доцільність використання такого об'єкта оподаткування є сумнівною.

Повертаючись до аналізу високої енергоемності ВВП, слід зазначити, що однією з її причин є структурні диспропорції національної економіки. Аналізуючи динаміку структури обсягів реалізації в Україні, варто відзначити орієнтацію на виробництво сировинної продукції і важку промисловість, що обумовлює значний рівень навантаження на НПС та утворення великих обсягів відходів. Вказану структуру промисловості Україна отримала у спадок від Радянського Союзу. Такі ВЕД як добувна промисловість і розроблення кар'єрів, виробництво коксу та продуктів нафтоперероблення, хімічних речовин і хімічної продукції, металургійне виробництво, виробництво готових металевих виробів, постачання електроенергії, газу на сьогодні становлять близько  $60 \%$  від усієї економіки країни, порівняно з  $26,5 \%$  в 1990 р. Частка машинобудування впала від  $30,5 \%$  у 1990 р. до  $8,7 \%$  – у 2013 р., що відобразилося у високому рівні зносу основних фондів промисловості (у 2012 р. –  $57,4 \%$ ) і зумовлює високий рівень екологічного ризику.

<sup>43</sup> ДСТУ 4063–2001 „Бензини автомобільні. Технічні умови”.

## Трансформація акцизної політики України

Найбільш енергоємним ВЕД промисловості є чорна металургія, яка споживає понад 17 % від сукупного кінцевого споживання енергоресурсів, 77 % вугілля, 10 % природного газу, 15 % електроенергії, на відміну від країн ОЕСР, у яких відповідні співвідношення становлять 2,7; 31,6; 3,4; 3,5. У розвинених країнах світу для чорної металургії характерними є інтенсивні структурні зрушення, застосування киснево-конверторного (71,2 % усієї виготовленої у світі сталі) або електросталеплавильного способу виробництва (28,2 %), нові концепції для електродугових печей, нові технології лиття, тоді як в Україні і досі застосовується застарілий та енергонеефективний мартенівський спосіб одержання сталі. Частка виготовленої сталі мартенівським способом в Україні є найбільшою у світі і в 2013 р. становила 20 % (у світі – 0,6 %). Витрати енергоресурсів на виробництво 1 т сталі перевищують середньосвітовий показник і складають 0,403 т.н.е. Показник України є одним із найбільших серед країн, які є світовими лідерами у виробництві сталі (рис. 4.18). Найменше енергоресурсів використовується у Туреччині (0,116), Великобританії (0,135), Австрії (0,154), Південній Кореї (0,159), Іспанії (0,168), США (0,188), Японії (0,191), Італії (0,194), Нідерландах (0,200), Польщі (0,210), Франції (0,228), Мексиці (0,231), Канаді (0,298), Китаї (0,308), Бразилії (0,386), Україні (0,403), Індії (0,483), Ірані (0,483), Росії (0,675).



**Рис. 4.18. Витрати енергоресурсів, необхідні для виробництва 1 т. сталі за країнами-найбільшими виробниками, т.н.е. в 2012 р.**

Джерело: розраховано за даними: *World Steel in Figures 2014* [World Steel Association], Brussels. – 17 p.; *Energy Balances of OECD Countries, 2014 Edition* [International Energy Agency]. – IEA Publications, Paris. – 336 p.; *Energy Statistics of Non-OECD Countries, 2014 Edition* [International Energy Agency]. – IEA Publications, Paris. – 570 p.

За дослідженнями фахівців інституту економіки і прогнозування НАН в Україні зберігається високий рівень електроємності економіки. Так, у промисловості використовується близько 45,8 % від загального споживання електроенергії, водночас у країнах ОЕСР попит домогосподарств на електроенергію значно більший, ніж у промисловості, їх частки складають відповідно 66,9 % і 32,02 %. Це обумовлено успадкованим від СРСР досить високим рівнем електрифікації промисловості і транспорту у великих містах, а також використанням домашніми господарствами газових плит та меншою кількістю побутової техніки на душу населення [70].

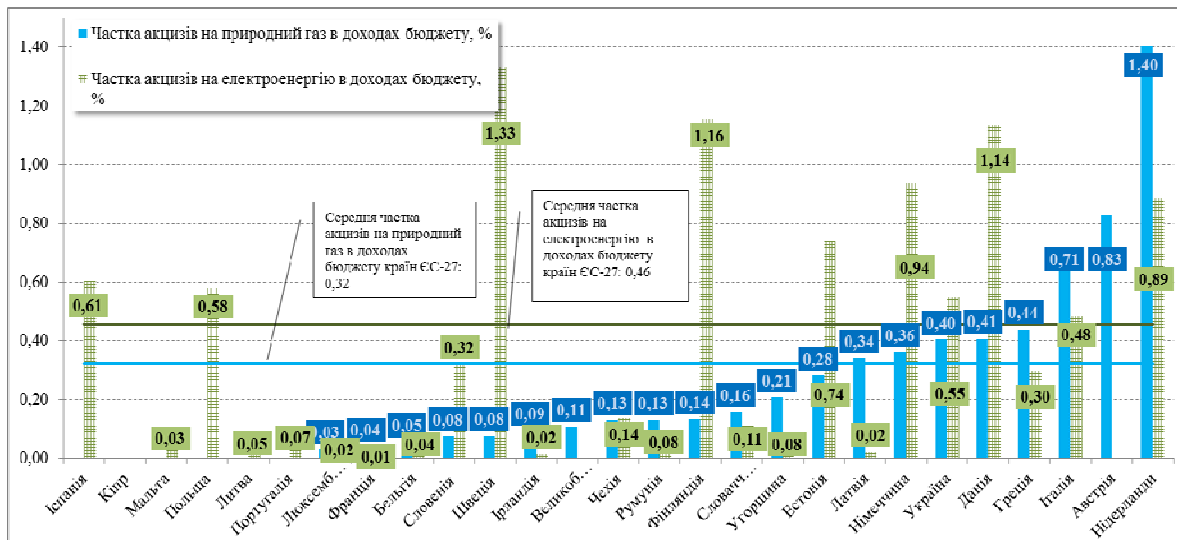
Низький рівень екологічного оподаткування є чинником, що зумовлює збереження структурних диспропорцій та перетворення України на „гавань надмірного навантаження на НПС” (*pollution havens*) країни, в яких у структурі економіки превалюють забруднюючі галузі. Останнім часом країнам ЄС властиві тенденції переорієнтації від виробництва сировини та важкої промисловості на користь послуг і наукомістких галузей. Внаслідок таких структурних зрушень та інших факторів рівень забруднення від точкових джерел почав зменшуватися, що підтверджує високий екологічний ефект структурних зрушень економіки на користь наукомістких галузей.

Методом зниження енергоємності ВВП є акцизне оподаткування енергоресурсів. Аналізуючи частку акцизів на електроенергію та природний газ в доходах бюджету в країнах ЄС–27 і цільові надбавки до тарифів на електроенергію та природний газ в Україні можна побачити, що рівень надходжень цільових надбавок є досить високим, більшим у 1,2 раза від середнього рівня за країнами ЄС–27 при значно нижчій ефективній ставці оподаткування електроенергії, що підтверджує висновки (зроблені вище) про досить високе та неефективне споживання енергоресурсів в економіці України.

Зважаючи на означене, цілком логічним є відміна зборів у вигляді цільових надбавок до діючого тарифу на електричну та теплову енергію та природний газ та одночасне розширення бази оподаткування акцизного податку за рахунок тарифу на електричну енергію. Запровадження вказаних платежів у формі акцизів задовольняє вимоги Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 (щодо реструктуризації системи ЄС щодо оподаткування енергоресурсів електроенергії). Доцільність функціонування вказаних платежів у пропонованій формі

## Трансформація акцизної політики України

зумовлено економічною природою акцизів, особливістю яких є, крім виконання фіскальної функції (отримання податкових надходжень), виконання також регулюючої. Дія цієї функції проявляється у зниженні споживання підакцизних товарів (споживання електроенергії та природного газу спричиняє забруднення довкілля).



**Рис. 4.19. Частка акцизів на природний газ та електроенергію в доходах бюджету в 2012 р.**

Джерело: розраховано за даними *Energy Prices & Taxes, 4th Quarter 2013 – International Energy Agency*. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.iea.org](http://www.iea.org), Інтерактивної статистичної бази країн ОЕСР: *OECD.Stat*. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.stats.oecd.org](http://www.stats.oecd.org), Державної казначейської служби України

При цьому слід враховувати, що при оподаткуванні вказаних вище об'єктів більш доцільним є застосування специфічних ставок, а не адвалорних, які діють на сьогодні. Останнє зумовлене тим, що в цьому випадку оподаткування поширюється лише на діяльність, яка безпосередньо спричиняє негативне навантаження на НПС. Запровадження вказаного податку з адвалорною ставкою спричинить ряд небажаних негативних ефектів: 1) надмірне податкове навантаження, адже буде також оподатковуватися діяльність, яка безпосередньо не пов'язана з екологодеструктивним впливом, наприклад, витрати на просування товарів на ринок, маркетингові витрати; 2) стимулювання виробництва екологічно шкідливої, але відносно дешевої продукції; 3) може призвести до ефекту заміщення факторів виробництва між енерго- та трудовими ресурсами, а не між різними енергоресурсами – у випадку якщо відсутня податкова диференціація залежно від емісій-

них характеристик, наприклад, знижені ставки для палива із низькими вмістом сірки та діоксиду вуглецю.

Таблиця 4.10

**Мінімальний рівень акцизного оподаткування природного газу та електроенергії в країнах ЄС та ефективна ставка в Україні**

Показник	2011	2012	2013
<b>Мінімальна ставка оподаткування природного газу, запроваджена в ЄС, грн за 1 ГДж:</b>			
Для бізнесу	1,66	1,54	1,59
Для домогосподарств	3,33	3,08	3,18
<b>Ефективна ставка оподаткування природного газу в Україні, грн. за 1 ГДж</b>	<b>0,0008</b>	<b>0,0009</b>	<b>0,0009</b>
<b>Мінімальна ставка оподаткування електроенергії, запроваджена в ЄС, грн за 1 ГДж:</b>			
Для бізнесу	5,55	5,14	5,31
Для домогосподарств	11,09	10,27	10,61
<b>Ефективна ставка оподаткування електроенергії в Україні, грн за 1 ГДж</b>	<b>9,91</b>	<b>12,36</b>	<b>13,20</b>

*Джерело: розраховано на основі даних НКРЕ та Державної казначейської служби України [141].*

Крім того, для забезпечення достатнього рівня надходжень до бюджету необхідним є використання акцизів з більшими ставками, ніж розраховані нами, що зумовлено економічною природою акцизів, адже з продукції, яка експортується, податок не стягується, а значна частина електроенергії (6,4 млн. МВт/год), що виробляється в Україні, експортується.

Як альтернативу можна розглянути два варіанта: 1) запровадження механізму акумуляції коштів від цих енергетичних акцизів на підприємствах, які постачають споживачам електроенергію та газ, з цільовим використанням коштів на модернізацію підприємств-платників; 2) надходження коштів до бюджету, а потім спрямування на технічне переоснащення теплових енергоблоків, яке необхідно провести найближчим часом. Адже Україна взяла на себе зобов'язання до 2018 року імплементувати директиву Євросоюзу 2001/80/ЄС про зниження викидів забруднюючих речовин (пилу, оксидів сірки й

азоту) великими паливоспалюючими установками, для цього необхідний ресурс у 70 млрд грн. Тобто акумуляція коштів від запропонованих енергетичних акцизів могла б покрити частину таких витрат.

У країнах ЄС практика встановлення податків на споживання енергії не є популярною серед споживачів, проте її застосування сприяє найбільш ефективному досягненню екологічних цілей. Рівень ставок акцизів на електроенергію та природний газ залежить від споживачів енергоресурсів, зокрема встановлюються ставки для комерційного і некомерційного споживання. Причому у зв'язку із значним негативним впливом екологічних податків на конкурентоспроможність підприємств, для бізнесу запроваджені знижені розміри ставок. Так, мінімальний рівень на електроенергію, що використовується з комерційною метою, встановлено на рівні 0,5 євро/мВт, а на електроенергію некомерційного призначення – 1 євро/мВт.

Податки на електроенергію функціонують у більшості країн ЄС, в інших країнах негативний вплив на НПС, який спричиняє електроенергетика вирішується за рахунок податків на агенти забруднення (наприклад, на енергоресурси, використані при її виробництві) або на забруднюючі речовини, які емітуються в атмосферне повітря у процесі виробництва. Діапазон ставок податків на електроенергію дуже широкий, у більшості країн запроваджені різні податкові пільги. У таких країнах, як Великобританія і Словаччина споживання домогосподарствами електроенергії не оподатковується, в інших країнах застосовуються знижені ставки для домогосподарств з низьким рівнем доходів. У багатьох країнах, енергоємні підприємства укладають з державою угоди про запровадження природоохоронних технологій і оподатковуються за нижчими ставками. Слід зазначити, що підприємства з виробництва електроенергії також входять до системи торгівлі квотами на викиди.

Низькі рейтинги в світових екологічних індексах та високі показники енергоємності економіки України зумовили актуальність пошуку методів зниження негативного навантаження на навколишнє природне середовище, до яких у провідних країнах світу належить акцизне оподаткування енергоресурсів. Рівень акцизного оподаткування нафтопродуктів в Україні є значно нижчим ніж у країнах ЄС, ставки на бензин, дизельне паливо та зріджений газ є меншими в 1,8, 2,4, 2,3 рази, ніж мінімальний рівень, запроваджений Директивою Ради

2003/96/ЄЕС від 27 жовтня 2003 р. „Щодо реструктуризації оподаткування енергоносіїв та електроенергії Співтовариства”. Проте при визначенні перспектив підвищення рівня оподаткування нафтопродуктів слід враховувати, що рівень купівельної спроможності в Україні значно нижчий за європейський.

Обов’язковими передумовами підвищення ефективності реалізації фіскального потенціалу акцизних податків на нафтопродукти мають бути заходи щодо: ліквідації контрабанди і фальсифікату нафтопродуктів; збалансування структурних диспропорцій у споживанні нафтопродуктів в Україні, які виражені у переважанні імпорту над внутрішнім виробництвом; подолання цінових диспропорцій, які відображаються у обігу нафтопродуктів низької якості за високою ціною, що зумовлює несприйняття високих акцизів у суспільстві.

Потребує перегляду і застосований механізм податкової диференціації ставок на дизельне паливо за вмістом у ньому сірки. Вбачається за доцільне запровадження шкали ставок відповідно до екологічних класів автомобільного бензину та дизельного палива, які дозволені до обігу в Україні:  $0,005 < \text{ВСП} \leq 0,035$ ;  $0,001 < \text{ВСП} \leq 0,005$ ;  $0,001 \geq \text{ВСП}$ , з додатковою ставкою для палива, дозволеного до обігу протягом трирічного перехідного періоду:  $\text{ВСП} \leq 0,035$ . Необхідним є виключення певних об’єктів оподаткування, які мають бути виведені з обігу в Україні, зокрема бензину з вмістом свинцю більшим за 0,013 г/л.

Високий рівень енергоємності ВВП зумовлює необхідність трансформації оподаткування електроенергії та природного газу в Україні. Аналіз частки акцизів на електроенергію та природний газ у доходах бюджету в країнах ЄС–27 і цільових надбавок до тарифів на електроенергію та природний газ в Україні показав, що рівень в Україні є більшим у 1,2 раза від середнього рівня в країнах ЄС–27 при значно нижчій ефективній ставці оподаткування електроенергії. Тому цілком прогресивною є відміна зборів у вигляді цільових надбавок до діючого тарифу на електричну та теплову енергію та природний газ, а також одночасне розширення бази оподаткування акцизного податку за рахунок тарифу на електричну енергію, природний газ та вугілля.



## **РОЗДІЛ 5**

# **ВДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ РИНКУ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ**

### **5.1. Пріоритети оптимізації державного регулювання ринку товарів підакцизної групи**

Проблематика вдосконалення підходів до здійснення державного регулювання окремих товарних ринків залишається однією з ключових при формуванні програмних документів реалізації економічних перетворень в Україні. До таких ринків належить і ринок підакцизних товарів, який у сучасних соціально-економічних умовах України є одним зі стратегічних, зважаючи на його фіскальну роль. Одночасно якість виконання специфічним акцизом регулюючої функції прямо залежить від ефективності застосування окремих процедур державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

Сфера виробництва та обігу підакцизних товарів є однією з найбільш складних сфер державного регулювання в Україні. Специфіка даного об'єкта управління зумовлена тим, що дана сфера має різний рівень державного впливу – від державної монополії у спиртовій промисловості до регламентації конкретних напрямів діяльності приватних виробників підакцизної продукції, суб'єктів оптової і роздрібно-ї торгівлі, адже останні є економічно і організаційно відокремленими від держави. Відповідно даній сфері державного регулювання притаманний цілий комплекс проблем, які носять перманентний характер. До таких проблем слід віднести: наявність значної тіньової складової, відсутність достатніх стимулів для формування якісних змін у структурі виробництва та споживання підакцизних товарів, а також недостатню ефективність використання спеціальних інструментів регулювання ринку підакцизних товарів. Найбільш небезпечним з економічної точки зору є функціонування саме тіньового ринку, адже його наслідком є не лише втрати податкових надходжень, а і можливість формування значних фінансових ресурсів, які, в свою чергу, використовуються в тіньовій економіці для здійснення незаконних операцій та нивілювання регулюючих ефектів від акцизного оподаткування.

Необхідність пошуку шляхів підвищення ефективності державного регулювання ринку підакцизних товарів викликана тим, що ринковий механізм не може самостійно повною мірою виконувати всі економічні функції. Тому чітка регламентація діяльності окремих учасників такого ринку, а також помірне втручання держави в окремі економічні процеси залишаються однією з необхідних умов збалансованого розвитку ринку підакцизних товарів. Такий ринок потребує постійного контролю та відповідного регулювання залежно від поточних показників його розвитку, особливо зважаючи на необхідність недопущення формування структурних диспропорцій та забезпечення достатнього рівня економічної безпеки на ринку підакцизних товарів.

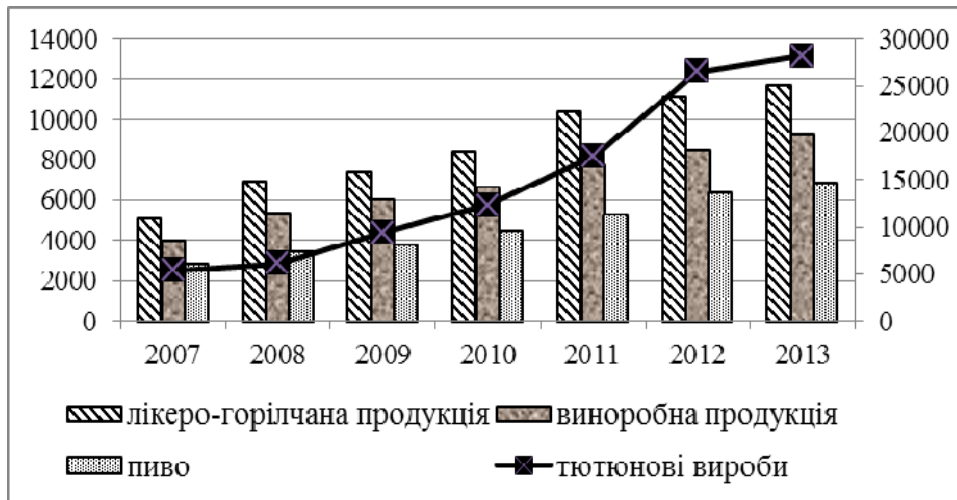
Вітчизняний ринок підакцизних товарів є таким, що динамічно розвивається. Однак на окремих його сегментах спостерігається скорочення кількісних показників розвитку при досить стабільному зростанні вартісних показників. Причиною такої динаміки стала й реалізація заходів державного регулювання ринку підакцизних товарів, спрямованих на скорочення рівня споживання шкідливих для здоров'я людини товарів через зростання акцизної складової в ціні їх реалізації (особливо дане твердження є справедливим для тютюнових виробів). Так, у 2010–2013 роках при зниженні обсягу ринку тютюнових виробів у фізичних показниках на 8,7 % вартість їх реалізації зросла в 2,3 рази, а надходження акцизного податку з тютюнових виробів збільшилися в 2 рази (порівняно з 2009 роком).

Разом з тим середня вартість одиниці реалізації сигарет з фільтром за вказаний період зросла з 5,76 грн до 12,6 грн, сигарет без фільтра – з 3,5 грн до 4,4 грн<sup>44</sup>. Такі показники дозволяють констатувати, що в основним чином зростання вартості реалізованих на внутрішньому ринку тютюнових виробів відбулося за рахунок сигарет з фільтром. Така тенденція є цілком логічною, зважаючи на особливості застосування в Україні змішаної системи акцизного оподаткування тютюнових виробів, а також на частку сигарет з фільтром у структурі споживання тютюнових виробів в Україні – до 90 % загального споживання. Зростання загальної вартості тютюнових виробів відбува-

---

<sup>44</sup> Середні ціни на алкогольні напої та тютюнові вироби в торговій мережі України в 2008–2013 роках: лист-відповідь Державної служби статистики України на запит про інформацію від 11.12.2014 р. № 15.2-20/1544пі.

ється на фоні збереження досить стабільної частки витрат на їх придбання в структурі сукупних витрат домогосподарств (1,8–2,0 % від загального показника витрат у 2010–2013 роках).



**Рис. 5.1. Обсяги реалізації окремих видів підакцизних товарів в Україні в 2007–2013 роках (млн грн) [126]**

Тютюновий сегмент ринку підакцизних товарів залишається найбільш структурованим, адже 98 % ринку контролюється чотирма виробниками. На відміну від виробництва тютюнових виробів, оптова торгівля в Україні фактично монополізована, що вказує на необхідність пошуку нових інструментів регулювання даної сфери торгівлі, де зниження вартості ліцензії не може розглядатися як панацея, зважаючи на об'єм ринку та відсутність додаткових технічних обмежень появи нових учасників даного ринку.

Однією з системних проблем розвитку виробництва тютюнових виробів в Україні є його майже повна імпортозалежність, що викликано як невідповідністю кліматичних умов для виробництва тютюнової сировини, так і відсутністю відповідних програм реалізації заходів імпортозаміщення. При визначенні перспектив диверсифікації сировинної бази виробництва тютюнових виробів слід зважати, що історично вітчизняна тютюнова сировина використовувалася для виробництва сигарет без фільтра. Однак в умовах скорочення загальносвітового рівня виробництва тютюнової сировини також актуалізується питання реалізації (поряд із нарощуванням посівних площ) і якісних перетворень у сфері вирощування тютюну в Україні. Такі ініціативи поряд зі стимулами з боку держави можуть бути підтримані фінансово і виробниками тютюнових виробів.

Порівняно меншими темпами відбувалося вартісне зростання інших сегментів ринку підакцизних товарів, адже в 2010–2013 роках для алкогольних напоїв таке зростання склало 42,3 %, бензину моторного та дизельного пального – 26,3 % та 66,1 % відповідно. Такі процеси відбувалися на фоні зниження загального рівня споживання підакцизних товарів, поряд зі зниженням фізичних показників відбувалися і зміни в структурі споживання. З погляду забезпечення достатнього рівня економічної безпеки України найбільш небезпечним стало формування тенденції до щорічного зростання в структурі споживання нафтопродуктів імпорتنих поставок.

До основних тенденцій на ринку підакцизних товарів слід віднести скорочення кількості його учасників. Таке твердження актуальне як для виробників, так і оптових та роздрібних продавців. Лише протягом 2009–2014 років кількість виробників алкогольних напоїв скоротилася з 237 до 144 підприємств. Схожа тенденція спостерігається і у спиртовій галузі України, де за вказаний період кількість виробників спирту знизилася з 75 до 41 підприємства.

Як уже зазначалося вище, державне регулювання ринку підакцизних товарів здійснюється з використанням цілого комплексу заходів керування, які є невід’ємними складовими державної акцизної політики, тобто реалізація такої політики здійснюється з використанням економічних, адміністративних та соціальних методів. За класифікацією [37, с. 121] до економічних методів відносять використання податкових інструментів (основним чином акцизного податку), митно-тарифного регулювання, застосування фінансових санкцій та ін. Такі інструменти належать до складу інструментів опосередкованого впливу, тоді як адміністративні – прямого впливу.

Акцизна політика держави в частині регулювання розвитку ринку підакцизних товарів є ефективною лише тоді, коли реалізації її заходів дозволяє створювати стимули для змін у структурі виробництва, а також здійснювати захист інтересів споживачів у сфері якості продукції, її відповідності встановленим державним стандартам. Також важливе місце в заходах акцизної політики відіграють питання регулювання допуску на ринок підакцизних товарів нових учасників, що реалізується шляхом встановлення вимог до здійснення ліцензованих видів діяльності.

Ліцензія слугує важливим інструментом впливу держави на господарську діяльність шляхом визначення меж права на ведення ліцензованого виду діяльності, здійснення контролю за такою діяльністю, а також можливості призупинення або анулювання дії дозволу на провадження ліцензованого виду господарської діяльності.

У цілому в галузі регулювання виробництва й реалізації потенційно небезпечного товару практикується використання двох підходів: державної монополії та ліцензування. Використання першого підходу сприяє максимізації прибутку держави за рахунок недопущення можливості отримання надприбутків приватним сектором. Однак його застосування (традиційно використовується в країнах Скандинавії) призводить і до скорочення асортименту підакцизних товарів і їх якості. Однак наявні практики державного регулювання ринку підакцизних товарів дозволяють стверджувати, що і ліцензування є ефективним інструментом впливу на якісні та кількісні показники його розвитку.

Таблиця 5.1

**Динаміка надходжень плати за ліцензії на право виробництва, оптової та роздрібної торгівлі спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами (млн грн)**

Ліцензований вид діяльності	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Виробництво спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів	0,28	0,29	0,26	0,21	0,23	0,18	0,16
Оптова торгівля алкогольними напоями та тютюновими виробами	206,1	194,3	201,2	183,4	171,9	171,1	146,0
Роздрібна торгівля алкогольними напоями та тютюновими виробами	581,3	586,2	608,3	627,2	643,6	641,9	571,7

*Джерело: складено з використанням даних Державної казначейської служби України.*

Надходження від плати за ліцензії на право здійснення діяльності на ринку спирту, алкоголю і тютюну протягом 2010–2013 років перевищували показник у 0,8 млрд грн (у 2014 році – 718,2 млн грн), навіть не зважаючи на зменшення загальної кількості ліцензій надходження

від плати за право здійснення роздрібної торгівлі алкогольними напоями до 2013 року щорічно зростали, що вказує на подальшу концентрацію продажу алкогольних напоїв у великих торгових об'єктах.

В Україні з 1995 року порядок ліцензування у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів визначається положеннями Закону України „Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів” [92]. Даним законом встановлені вимоги до виробників спирту та спиртовмісної продукції, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; визначені види діяльності, які підлягають ліцензуванню; встановлені вимоги, виконання яких обов'язкове при здійсненні ліцензованих видів діяльності на ринку підакцизних товарів; визначено загальний порядок організації та здійснення державного контролю за виробництвом та обігом підакцизної продукції, її якістю та безпекою; визначено порядок ведення державних реєстрів виробників, оптових та роздрібних продавців, місць зберігання спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; сертифікації виробничого обладнання та ін.

При визначенні напрямів реформування застосовуваного в Україні механізму державного регулювання слід враховувати особливості кожного з сегментів ринку підакцизних товарів. Для прикладу, спиртова галузь України характеризується низькою ефективністю, що пов'язано з відсутністю реалізації системних заходів, направлених на переоснащення виробничих потужностей спиртозаводів. Відповідно спиртова галузь України має значні резерви для зростання обсягів виробництва спирту, адже загальна потужність спиртозаводів України становить 65,7 млн дал. на рік, з них 3,2 млн. дал. – потужності 4 підприємств по випуску спиртовмісних рідин технічного призначення в потоці. Показники 2013 року засвідчили використання наявного потенціалу виробництва спирту на рівні 40 % [136], що вказує на необхідність пошуку нових напрямів використання виробничих потужностей, до яких, безумовно слід віднести виробництво біоетанолу та різних видів спиртовмісних рідин, зокрема в рамках реалізації програм імпортозаміщення. Здійснення таких заходів було передбачено, зокрема, Державною програмою активізації розвитку економіки на 2013–2014 роки [96], однак на практиці такі ініціативи не були реалізовані.

Вказані обставини привели до ситуації, коли в Україні за наявності державної монополії на виробництво спирту їх діяльність (судячи з офіційної звітності) є малоприбутковою (а іноді і збитковою), що є наслідком використання малоефективної загальної системи управління галуззю, а створення в 2010 році ДП „Укрспирт” так і не принесло очікуваних результатів. Станом на лютий 2015 року працюючими залишалися 7 спиртозаводів, що належать до сфери управління ДП „Укрспирт” (при тому, що 24 підприємства перебувають у процесі банкрутства) і 4 – до концерну „Укрспирт” [30]. Саме державний концерн спиртової та лікеро-горілчаної промисловості „Укрспирт” до 2010 року виконував контролюючі функції та здійснював регулювання розвитку спиртової галузі.

Зазначимо, що державна монополія розповсюджується лише на виробництво спирту етилового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового. У свою чергу, виробництво спирту коньячного і плодового дозволено здійснювати всім суб'єктами господарювання незалежно від форми власності, однак такі підприємства повинні мати відповідну ліцензію, повний технологічний цикл виробництва коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією, а також бути забезпечені спеціальною тарою для витримки спиртів та кваліфікованими фахівцями [92].

Поряд з виробниками спирту в 2014 році 4 підприємства здійснювали виробництво спиртовмісних технічних рідин. Контроль за використанням таких рідин є одним із ключових в комплексі заходів, що реалізуються для недопущення виробництва необлікованих алкогольних напоїв. З метою недопущення використання спиртовмісних технічних рідин для таких цілей технічним регламентом їх виробництва передбачено здійснення денатурації спеціальним компонентом, що в результаті дозволяє здійснювати контроль наявності денатурантів як у процесі виробництва, так і в готовій продукції.

Регулювання виробництва спирту поряд з ліцензуванням здійснюється з використанням і цілого ряду інших інструментів, зокрема шляхом квотування виробництва спирту та його реалізації на внутрішньому ринку, що дозволяє щорічно затверджувати баланс виробництва та споживання спирту. Також до 2014 року до інструментів контролю за виробництвом та обігом спиртів та головної фракції етилового спирту можна було віднести і наряди на відпуск такої продукції.

Такі наряди видавалися спеціалізованим департаментом, який з 2001 року функціонує в складі податкової служби. Однак постановою Кабінету Міністрів України від 18.06.2014 р. № 194 [90] використання даного інструменту було скасовано.

Поряд з низькою ефективністю діяльності підприємств спиртової галузі найбільш болючою для бюджету країни залишається проблема тіньового обігу спирту та лікєро-горілочаних виробів. Відповідно її вирішення є одним із ключових чинників як для формування додаткового фінансового ресурсу для покриття бюджетних витрат, так і для усунення наявних дисбалансів на алкогольному ринку внаслідок існування значного тіньового товароруху.

Обсяг внутрішнього ринку лікєро-горілочаних виробів у 2013 році становив 16–18 млрд грн. Відповідно до офіційних даних обсяги виробництва таких виробів у фізичних показниках за результатами 2013 року знизилися на 16,7 % порівняно з 2012 роком і на 27,6 % в порівнянні з 2010 роком. У структурі виробництва лікєро-горілочаних виробів частка горілок та горілок особливих досягла показника в 70,7 % при 77,7 % у 2010 році. Також протягом 2010–2013 років відбулося збільшення питомої ваги в структурі виробництва лікєро-горілочаних виробів слабоалкогольних напоїв міцністю 1,2–8,5 % з 17,7 % до 25,1 %.

Зниження виробництва лікєро-горілочаних виробів відбувається на фоні зменшення обсягу їх реалізації на експорт – у фізичних показниках таке зниження склало 2,8 млн дал. Зниження рівня виробництва та падіння обсягу експорту (відповідно до офіційних даних) свідчать про продовження накопичення проблем у діяльності підприємств лікєро-горілочаної галузі, адже на практиці рівень споживання лікєро-горілочаних виробів якщо і зменшується, то набагато нижчими темпами (про що свідчить динаміка зміни показника фізичного обсягу товарної структури роздрібного товарообороту), що відповідно вказує на зростання рівня тінізації даного сегменту ринку підакцизних товарів.

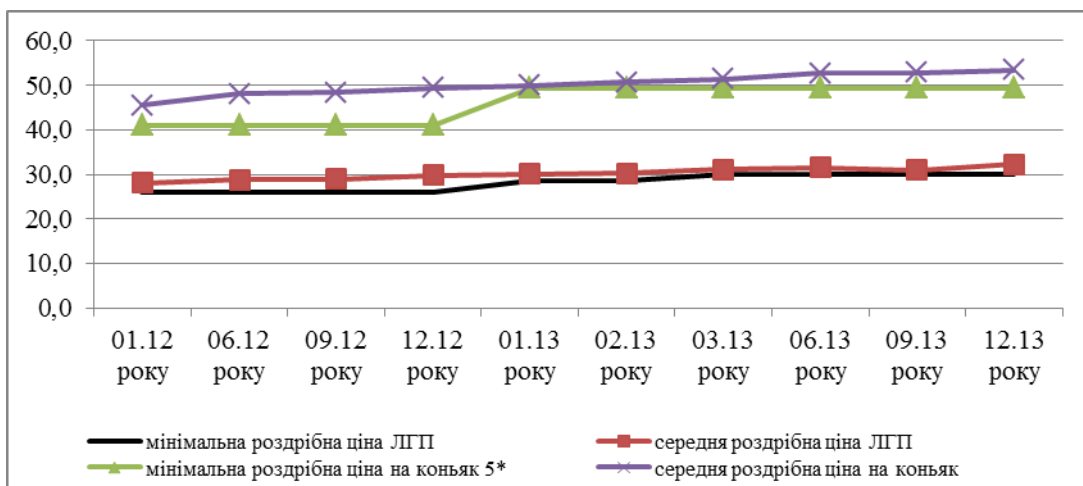
З погляду специфіки даної галузі актуалізується питання вдосконалення застосовуваного нині в Україні механізму державного регулювання виробництва та обігу товарів лікєро-горілочаної групи. Основним чином зміна підходів повинна стосуватися ліцензування виробництва, а також оптової та роздрібної торгівлі ЛПП; сертифікації та стандартизації виробництва; контролю за надходженням спирту на



лікеро-горілчані виробництва та його цільовим використанням; ведення обліку та звітності про обсяги виробництва та реалізації лікеро-горілчаних виробів; відстеження руху таких товарів від виробника до кінцевого споживача.

Одним із інструментів контролю за обігом алкогольних напоїв є використання інституту мінімальних цін. Встановлення таких цін, як засвідчує практика, є найбільш поширеним інструментом цінового регулювання, який використовується в комплексі з іншими інструментами державного регулювання ринку підакцизних товарів. Практика встановлення мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін на окремі види алкогольних напоїв була відновлена в 2008 році шляхом прийняття відповідної урядової постанови [91].

Зростання середніх цін на лікеро-горілчані вироби (рис. 5.2) має висхідну динаміку, найбільш різке їх збільшення відбувається з набранням чинності чергових змін показника мінімальної роздрібною ціни. Схожа ситуація спостерігається і щодо цін реалізації ординарних коньяків. Останнє особливо є небезпечним, зважаючи на позиціонування даного продукту на ринку, адже мінімальні ціни обраховуються виходячи з мінімально-допустимих витрат на його виготовлення. Фактично ординарний коньяк у такому випадку виступає товаром-субститутутом горілки.



**Рис. 5.2. Динаміка зміни цін на лікеро-горілчані та коньячні вироби в роздрібній мережі (грн)<sup>45</sup>**

*Джерело: складено з використанням даних Державної служби статистики України<sup>46</sup>.*

<sup>45</sup> Розрахунки приведені для одиниці ЛГП та коньяку місткістю 0,5 л. та міцністю 40 %

Незважаючи на те, що рівень імперативно встановлених цін є мінімально допустимим і з позиції рентабельності їх виробництва, перевірки, що здійснюються фіскальними органами на ринку підакцизних товарів, встановлюють численні випадки реалізації алкогольної продукції за нижчими цінами, порівняно зі встановленими як мінімальні. Так, протягом 2014 року при перевірках роздрібною мережі України встановлено 1 023 таких порушення, що більше аналогічного показника 2013 року на 4,6 % [40].

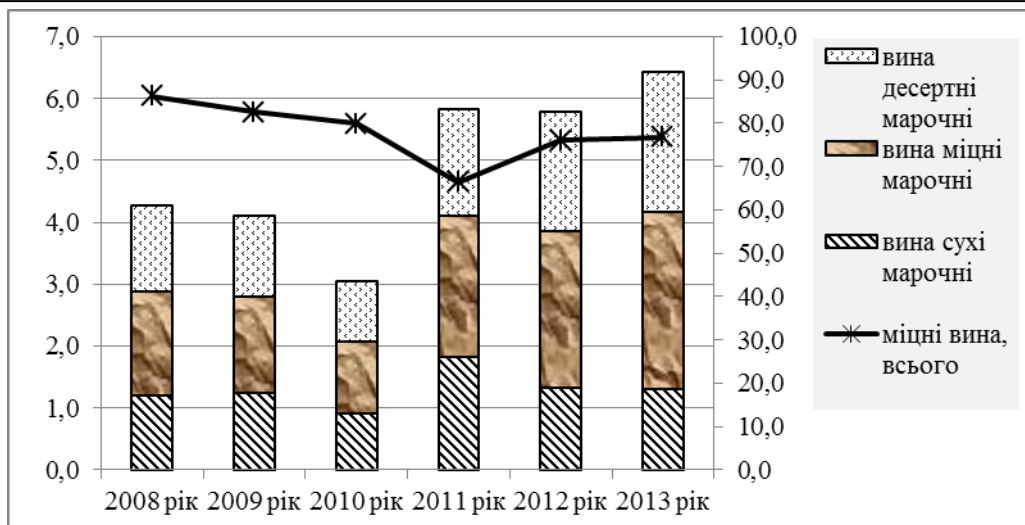
До найбільш проблемних сегментів ринку підакцизних товарів також належить і виноробна галузь. За роки незалежності в даній сфері накопичений цілий комплекс проблем, які лише з використанням податкових інструментів вирішити неможливо. Податкова диференціація та навіть повне звільнення від оподаткування окремих видів виноробної продукції є, як показує світова практика оподаткування, досить ефективним інструментом регулювання якісних та кількісних показників розвитку виноробної галузі.

Показники розвитку виноробної галузі вказують, що державне регулювання в даній сфері залишається малоефективним. Так, понад 70 % даного сегменту ринку України підакцизних товарів займають міцні вина. Водночас частка марочних вин у загальній структурі виробництва не перевищувала протягом 2008–2013 років показника в 6,5 % (рис. 5.3).

Слід погодитися з авторами дослідження [15, с. 22], які основною причиною наявності таких дисбалансів у структурі виробництва та відповідно споживання в Україні виноградних вин називають збереження практики застосування різних підходів до оподаткування спирту етилового ректифікованого залежно від виду алкогольного напою. Зокрема, акцизний податок для лікєро-горілочаної групи встановлюється виходячи з їх міцності в перерахунку на 1 л. абс. алк., а для вин – з 1 л. продукції. Відповідно формування стимулів до зміни структури споживання повинно стати одним з основних завдань трансформації підходів до державного регулювання виробництва виноградних вин в Україні.

---

<sup>46</sup> Середні ціни на алкогольні напої та тютюнові вироби в торговій мережі України в 2008–2013 роках: лист-відповідь Державної служби статистики України на запит про інформацію від 11.12.2014 р. № 15.2-20/1544пі.



**Рис. 5.3. Частка марочних вин та міцних вин (у цілому) в структурі вироблених в Україні виноробної продукції (%)**

Поряд з наявністю структурних диспропорцій виноробна галузь останніми роками показує низхідну динаміку кількісних показників виробництва виноградних вин. Так, лише протягом 2009–2014 років обсяги виробництва виноградних вин скоротилися з 24 млн дал. до 16 млн дал., виробництво коньяків скоротилося до показника в 4,1 млн дал. Виробництво вказаного обсягу виноробної продукції забезпечується і за рахунок імпорту виноматеріалів та коньячних спиртів, при чому за розрахунками експертів їх обсяг досягає 50–60 % та 90–93 % відповідно [53]. Дефіцит вітчизняної сировини для виробництва виноматеріалів викликаний скороченням площ виноградників до рівня 71 тис. га (для прикладу в 1960 році їх площа становила 397 тис. га).

Не сприяє розвитку виноробної галузі і той факт, що світова пропозиція вин значно перевищує попит, при чому для України дана проблематика загострюється в світлі підписання Угоди про асоціацію з ЄС. Також залишається невирішеним питання використання вітчизняними товаровиробниками таких назв виноробної продукції, як „шампанське”, „коньяк”, „мадера”, „херес”, „портвейн” та ін., адже положеннями статті 280 Угоди передбачено лише десятирічний перехідний період для використання таких назв. Відповідно дане питання обов’язково повинно стати предметом обговорення Радою асоціації Україна-ЄС. До невирішених питань слід також віднести і визначення квот на ввезення виноробної продукції в Україну, адже при відсутності митних обмежень посилюється загроза наповнення внутрішнього ринку низькоякісною продукцією імпортного походження, що, в свою

чергу, ускладнить і так не просту ситуацію у винному сегменті ринку підакцизних товарів.

До складу проблем, що гальмують розвиток виноробної галузі та появи нових учасників даного ринку, слід віднести вартість ліцензії на право оптової торгівлі алкогольними напоями, яка складає 500 тис. грн на рік. Незважаючи на те, що плата за ліцензію на право виробництва алкогольних напоїв встановлена на рівні в 780 грн застосовувана вимога щодо необхідності отримання ліцензії на право оптової торгівлі (крім первинного виноробства) не дозволяє повною мірою розширювати можливості виробництва вин в Україні за рахунок появи нових учасників ринку, адже вартість входження на ринок є високою для малих та середніх виробників.

Протягом 2010–2014 років кількість підприємств, які мають діючі ліцензії на право оптової торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами, знизилася на 9,7 % до показника в 390 шт. Зазначимо, що ліцензування оптової торгівлі на ринку підакцизних товарів не виконує свого основного призначення – чіткої регламентації умов здійснення даного виду діяльності і перетворилося в суто фіскальний інструмент.

Одним із ключових питань здійснення трансформацій на ринку підакцизних товарів в Україні є підвищення ефективності застосовуваного механізму контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів за всім ланцюгом просування таких товарів від виробника (імпортера) до кінцевого споживача. Такий контроль здійснюється зокрема і шляхом проведення фактичних перевірок виробників та продавців підакцизних товарів у порядку, визначеному статтею 80 Податкового кодексу України. Для підвищення ефективності контролю на ринку підакцизних товарів в Україні ще в 2001 році у складі Державної податкової адміністрації України був створений спеціалізований Департамент адміністрування акцизного збору та контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів [104]. Нині схожі функції з організації та здійснення контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів виконує Департамент контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів (а також відповідні підрозділи на рівні головних управлінь та податкових інспекцій) (далі – Департамент), який є структурним підрозділом Державної фіскальної служби України.

Виходячи з наявних повноважень, вказаними підрозділами ДФС України в 2014 році було здійснено 4,1 тис. перевірок дотримання законодавства, що регулює виробництво та обіг підакцизних товарів. За результатами таких перевірок було застосовано фінансових санкцій на загальну суму в 32,7 млн грн [40]. Найбільш поширеними порушеннями залишається продаж алкогольних напоїв та тютюнових виробів без наявності відповідних ліцензій; зберігання таких виробів в місцях не внесених до Єдиного реєстру місць зберігання; порушення законодавчо встановлених обмежень щодо реалізації алкогольних напоїв та тютюнових виробів (зокрема особам, що не досягли 18 річного віку).

Поряд з підрозділами Департаменту реалізацію заходів, направлених на недопущення порушень на ринку підакцизних товарів, здійснюють також підрозділи податкової міліції. Їх результатом у 2014 році стало вилучення з незаконного обігу підакцизних товарів на суму 507,5 млн грн, в тому числі спирту на 57,5 млн грн, алкогольних напоїв – 205,1 млн грн, тютюнових виробів – 124,8 млн грн [40].

Таким чином, вітчизняний ринок підакцизних товарів залишається одним з найбільш пріоритетних з погляду на необхідність реалізації трансформацій у механізмі державного регулювання. Для досягнення збалансованого розвитку даного ринку реалізація таких заходів повинна здійснюватися з урахуванням наявної кон'юнктури ринку як в Україні, так і в світі. Крім того, при оптимізації реалізації контролюючого впливу держави на ринку підакцизних товарів слід враховувати особливості кожного з сегментів вказаного ринку. Відповідно ключовим критерієм оцінки ефективності конкретного управлінського рішення повинен стати рівень досягнення стратегічних пріоритетів державної акцизної політики.

Відповідно до переліку перспективних напрямів вдосконалення державного регулювання ринку підакцизних товарів слід віднести:

– проведення оцінки та відповідної інвентаризації спиртових заводів України, а також визначення можливості реструктуризації спиртової галузі держави з позиції розподілу наявних виробничих потужностей за функціональним призначенням. Так, виходячи з наявних параметрів розвитку та ринкової кон'юнктури, найбільш оптимальним варіантом є виокремлення спиртозаводів для виробництва спирту для наступного використання виключно у виготовленні алкогольної продукції. У разі реалізації такого сценарію вільні потужності виробництва

спирту повинні бути перепрофільовані для виробництва біопалива, технічних рідин та ін.;

– зниження рівня тінізації ринку підакцизних товарів шляхом впровадження в вітчизняну практику податкового адміністрування сучасних інноваційних інструментів здійснення контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів за всім ланцюгом поставок (зокрема, використання централізованої системи контролю за обігом підакцизних товарів, а також режиму відстрочення сплати акцизного податку);

– реалізації комплексу заходів імпортозаміщення на ринку нафтопродуктів, вдосконалення підходів до стимулювання виробництва та споживання якісних вітчизняних нафтопродуктів, здійснення переоснащення виробничих потужностей вітчизняних нафтопереробних заводів. Одним із ключових чинників вирішення проблем на ринку нафтопродуктів також залишається необхідність прийняття спеціального закону, яким повинно бути чітко регламентовано застосування комплексу інструментів державного регулювання даного сегменту ринку підакцизних товарів (за аналогією з регулюванням виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів);

– стимулювання зростання рівня вирощування винограду, зокрема елітних сортів, і розвитку коньячних виробництв; надання права на виробництво виноградних вин та коньяків виключно підприємствам, які мають власні виноградники і обладнання для виробництва коньячних спиртів та виноматеріалів, а також фахівців відповідного профілю [3, с. 57]; зниження вартості ліцензій на право оптової торгівлі винами виноградними для вітчизняних товаровиробників, які здійснюють виключно реалізацію вин власного виробництва;

– підвищення ефективності здійснення фактичних перевірок учасників ринку підакцизних товарів, зокрема через використання інструментів дистанційного контролю; вдосконалення спеціальної звітності про виробництво та реалізацію підакцизних товарів як невід'ємної складової формування єдиного інформаційного масиву даних для реалізації процедур моніторингу руху підакцизних товарів від виробника (імпортера) до кінцевого споживача.

## 5.2. Світовий досвід організації контролю за обігом підакцизних товарів

Акцизний податок залишається невід'ємним елементом податкових систем більшості країн світу, що свідчить про його особливу роль. Поряд з численними перевагами, насамперед як фіскального і регулюючого інструментів, його адміністрування пов'язано з високими ризиками несплати, що є наслідком недосконалості застосовуваного регулятивного та спеціального законодавства, що визначає процедури контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

Сфера застосування специфічних акцизів у більшості розвинених країн переважно охоплює спирт та спиртовмісні продукти, нафтопродукти та тютюнові вироби. У свою чергу, культура та структура споживання алкогольних напоїв у кожній країні зумовлює певні особливості алкогольної політики та системи контролю за обігом підакцизних товарів. Характерний поділ країн залежно від міцності напоїв, що переважають у структурі споживання алкогольних напоїв. Так, країни південної Європи, що належать до винних, мають низький рівень споживання міцного алкоголю. Одночасно країни, що традиційно споживають пиво, належать до країн із середнім рівнем споживання. До поясу традиційних споживачів міцних алкогольних напоїв та відповідно з високим споживанням алкоголю відносять, включно з Україною, Скандинавські країни, Великобританію, Ісландію, країни Прибалтики, Росії, Білорусії та Польщі. Тому відповідні країни є пріоритетними для вивчення закордонного досвіду.

Неприйнятність негативних соціальних проявів надмірного споживання алкоголю, що мали місце у країнах Європи протягом останніх 200 років на фоні стрімкого розвитку промислового індустриального виробництва, зумовили необхідність реалізації політики обмеженого споживання міцних алкогольних напоїв. Для Скандинавських країн Європи, що свого часу найбільше постраждали від алкоголізації населення, характерні найвищі ставки акцизів та політика обмежень у реалізації алкогольних напоїв, що, крім обмежень вікового та часового змісту, несе пропаганду здорового способу життя, профілактичну та роз'яснювальну роботу серед дітей та підлітків. Потужне лобі у реалізації алкогольної політики ряду у країнах Північної Європи створювали громадські рухи, що пропагували ідеї відмови або

обмеженого споживання алкоголю. Наприклад, у Норвегії до 1978 року на рівні органів місцевого самоврядування, реалізовувалося право самим мешканцям вирішувати питання щодо розміщення торговельних об'єктів з реалізації алкогольних напоїв. І зараз у Норвегії їх щільність становить близько одного об'єкта на 30 тисяч населення.

Таким чином, державне регулювання обігу підакцизних товарів у країнах з підвищеним рівнем споживання алкогольних напоїв, тісно пов'язане з реалізацією алкогольної політики. Більшість країн з розвиненою економікою усвідомили, що ринок алкогольних напоїв містить високі ризики для національної безпеки, тому в них діє соціально відповідальне законодавство, яке передбачає монополію держави на виробництво чи продаж алкогольних напоїв. Державна (повна чи часткова) монополія на виробництво, оптову та (або) роздрібну торгівлю наявна, принаймні, у 18 країнах (додаток І) [8, с. 70]. Так, монополія на розподіл алкогольних напоїв існує переважно в країнах ЄС та деяких штатах США, на виробництво – країнах колишнього соцтабору. Такі країни, як Болгарія, Норвегія, Туреччина та Македонія одночасно мають монополію на виробництво та розподіл алкогольних напоїв. Лише Україна з наведеного у таблиці переліку не має відповідного монопольного становища ні у сфері виробництва, а ні у сфері розподілу алкогольних напоїв, проте має монополію на виробництво спирту.

Для державного регулювання виробництва та реалізації алкогольної продукції в Німеччині створене Федеральне монопольне управління (далі – ФМУ), яке скуповує спирт, що виготовляється переважно спиртозаводами зі сфери малого та середнього бізнесу, за ціною, що покриває витрати на його виробництво (тобто викупається ФМУ без сплати податків), очищує, фільтрує та продає приватним фірмам – виробникам алкогольних напоїв. Також ФМУ здійснює ліцензування виробників і встановлює річні квоти для виробників алкогольних напоїв. Фактично виробництво спирту в країні обмежується не річним правом виробництва, а рамками річних квот, що встановлюються в розрізі виробників та видів використовуваної сировини, виходячи з наявності складських запасів, прогнозу збуту, а також з урахуванням виділених коштів з федерального бюджету для субсидіювання закупок спирту-сирцю.

Структура виробництва і розподілу алкогольних напоїв у США включає в себе законодавчо закріплену трирівневу систему, яка складається з виробників, оптових та роздрібних продавців. Поєднання



функцій виробника, оптового та роздрібного продавця заборонено в законодавчому порядку. Виробництво дистильованих спиртів (етиловий спирт, етанол, винні спирти) може відбуватись лише в приміщеннях заводів, які мають бути зареєстровані і функціонувати на основі дозволу Бюро з контролю алкогольних напоїв, тютюновими виробами та зброєю Міністерства фінансів США (далі – БКАТЗ). Процеси перегонки, обробки та складування спирту перебувають під значним регулятивним контролем, що включає вимоги щодо проведення періодичної інвентаризації, а також контролюється наповнення тари, її етикетування та упаковка в контейнери. Заводи з виробництва спирту функціонують двох видів:

- що здійснюють перегонку, складування та (або) розлив спирту для використання в непромислових цілях (тобто для виробництв напоїв);

- що здійснюють перегонку, складування, денатурування та (або) упаковку спирту для промислового використання.

Термін дії наданого на виробництво спирту дозволу, що видається тільки після завершення перевірки даних заявника, необмежений; проте може бути призупинений або відкликаний через невідповідність діючим нормам. Також власник заводу повинен щорічно сплачувати спеціальний податок на проведення професійної діяльності в даній галузі у розмірі 1 000 дол. США. Крім цього, власник має забезпечити покриття потенційного податкового зобов'язання у формі: депозиту, банківського чеку, державних облігацій або бонду, наданого зазвичай, за комісійну винагороду визнаними страховими компаніями або банками. Найчастіше застосовуються бонди. Такі бонди подібні до страхового полісу, оскільки страховим випадком тут є несплата податку. При цьому ціна бонду, що оплачує компанія, буде залежати від рівня ризику. Наприклад, для фінансово стабільної компанії з репутацією сумлінного платника податків плата за бонд не перевищує 1 % від номінальної вартості бонду. Забезпечення бондом вимагається й від винних, пивоварних заводів, підприємств з розливу алкогольних напоїв, імпортерів, дилерів, транспортних компаній, які мають ліцензію на транспортування алкогольних напоїв, а також виробників спиртовмісної продукції. Бонди подаються до сплати податку і обліковуються у відповідному контролюючому органі.

Необхідність сплати акцизного податку виникає у випадку фактичного відвантаження продукції з підприємства, тобто сума податку обраховується виходячи з відвантаженого обсягу. Якщо власник заводу не подає бонд на відвантажений продукт, акцизний податок має бути сплачений авансом до того, як спирт буде фізично вивезений з території заводу. У випадку, коли власник надає бонд на відвантажений продукт, сплата акцизу здійснюється в двотижневий термін.

Як правило, акцизи на спирт з виробника адмініструє БКАТЗ, а акцизи на імпортні алкогольні напої в момент їхнього випуску з митного складу стягує Митна служба США. У цілях визначення податкового платежу втрати та недостачі спирту на території заводу трактуються по-різному. Втрати, що пов'язані безпосередньо з виробничим процесом, не оподатковуються, тоді як втрати, зумовлені крадіжкою або необережністю персоналу заводу оподатковуються у повному обсязі.

Окремими країнами надається перевага здійсненню державного контролю на стадії реалізації алкогольних напоїв. Так, у Швеції державі належить монопольне право на роздрібну торгівлю алкогольними напоями. Держава реалізує дане право через спеціально створене акціонерне товариство „Систембулагет”. Тобто шведські виробники (пивоварні заводи, лікєро-горілчані заводи, виробники вина), а також імпортери та дилери, маючи спеціальну ліцензію, спочатку поставляють продукцію АТ „Систембулагет”. Також у Швеції регулюються й роздрібні ціни на алкогольні напої. Так, алкогольні напої, вино, експортне пиво (з вмістом спирту більше 3,5 %) реалізуються лише в спеціалізованих державних магазинах. У цілому через роздрібну торгівлю реалізується до 94 % усієї алкогольної продукції. Такий режим реалізації суттєво обмежує рівень споживання алкогольних напоїв. Існує також і третій сектор для алкогольних напоїв – скандинавський ринок безмитної торгівлі (міжнародні аеропорти, авіалінії, паромні лінії тощо).

У Німеччині реалізацією спирту займаються 10 регіональних відділень ФМУ, мережа спеціалізованих складів, а також деякі приватні компанії, з якими Федеральне управління має відповідні контракти. Споживачами даного спирту є компанії-виробники алкогольних напоїв, продовольчих товарів, медикаментів. На стадії реалізації спирт підлягає оподаткуванню специфічним акцизом. У випадку випуску продукції на ринок через збутову систему ФМУ обов'язок

сплати акцизного податку виникає не пізніше 25 числа наступного місяця. Якщо випуск спирту на ринок був здійснений через склади або підприємства, акцизний податок має бути сплачений протягом 7 днів. Для деяких категорій підприємств діє правило сплати акцизу протягом тижня після закінчення місяця, в якому був реалізований спирт-сирець. Крім того, одночасно сплачується і ПДВ. В окремих випадках ФМУ надає відстрочку сплати акцизу. Для цього необхідна офіційна заява від платника податків, при розгляді якої також враховується податкова історія такого платника. Таким чином, діюча в Німеччині система державного регулювання обороту спирту не лише реалізує монополію держави на оборот спирту, але й водночас є інструментом державної підтримки малих виробників через фінансові субсидії та надання деяких пільг.

У Фінляндії здійснюється жорсткий контроль держави над виробництвом, розповсюдженням та рекламою алкогольної продукції. Виключне право на роздрібну торгівлю спиртовмісною продукцією надано державній компанії „Алко Ой”. Аналогічна ситуація в Норвегії: некомерційна державна компанія „Виномонополет” володіє виключним правом на розповсюдження вина, алкогольних напоїв та міцного пива. В Ісландії право виробництва алкогольних напоїв належить державному монополісту, а продаж алкогольних напоїв та тютюнових виробів здійснюється через мережу його магазинів.

У країнах-членах ЄС обіг сировини та алкогольної продукції здійснюється лише з використанням акцизних складів, облік і відпуск на яких здійснюється не за участі представників фіскальних чи інших державних органів, а самостійно суб'єктами господарської діяльності, що мають відповідну ліцензію. В 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 Єврозони, оскільки, крім фінансової відповідальності, вони взагалі можуть втратити право на здійснення діяльності, що підлягає ліцензуванню.

Фіскальні (акцизні) марки використовуються урядами багатьох країн, де функціонують значні за обсягами ринки збуту алкогольної та тютюнової продукції. Поряд з фіскальним призначенням використання таких марок дозволяє покупцям визначати легальність продукту (за наявності марок встановленого зразка на одиниці товару). Водночас, за умови високої складової акцизного податку у вартості товару та сучасного рівня поліграфічного обладнання, підробка паперових акцизних марок для організованих злочинних групувань не є значною проблемою. Тому на зміну традиційним акцизним маркам деякі країни (наприклад Турція, Бразилія, окремі штати США) почали використовувати вдосконалені цифрові акцизні марки. Їх нанесення здійснюється за допомогою спеціальних контрольних сканерів, що одночасно зчитують та в он-лайн режимі передають інформацію про обсяги виробництва до центрального офісу фіскального органу країни. Крім того, акцизні марки можуть бути нанесені на саму продукцію у цифровому вигляді з зазначенням відомостей про виробника, торгову марку, дату виробництва та придбання таких акцизних марок.

Застосування цифрових акцизних марок, крім ряду переваг таких як он-лайн моніторинг за процесом виробництва та обігу підакцизних товарів, має певні недоліки:

- висока вартість впровадження порівняно з традиційними акцизними марками. Потребує встановлення вартісного обладнання на виробництвах та захищених каналів зв'язку, що вимагає значного державного фінансування або перекладання таких витрат на виробників;

- складність ідентифікації споживачами легальності походження продукції без паперових дублікатів фіскальних марок. Даний недолік може бути пом'якшений у разі нанесення цифрових марок у форматі QR-кодів, зчитування яких можливе за допомогою більшості сучасних мобільних телефонів та цифрових гаджетів.

У країнах, де підакцизні товари через високі ставки акцизів та недосконалість систем адміністрування мають ризики тіньового обігу, використовують більш вартісні методи контролю. До таких методів відносять міри фізичного контролю та фіскальні марки. Фізичний контроль реалізується через постійну присутність представників фіскальних органів на виробництві, функціонування акцизних складів. Платникам акцизного податку не в обов'язковому порядку потрібно мати власний акцизний склад, а можна користуватися послугами третіх

осіб, які мають відповідні ліцензії (дозволи). Розпорядник акцизного складу обліковує, реєструє та відповідає за будь-які дії з підакцизною продукцією на цьому складі. Більшість розвинених країн, у т.ч. таких, що раніше провадили активну форму контролю, практикують раптові перевірки та автоматизований контроль за обсягами виробництва, тим самим уникаючи необхідності залучення значних людських ресурсів та пов'язаних із цим корупційних ризиків.

Таким чином, загальними тенденціями державного регулювання виробництва та обігу спирту та алкогольних напоїв як для країн ЄС, так і США є:

- монополізація окремих сегментів ринку виробництва та реалізації спирту і алкогольної продукції;
- функціонування системи акцизних складів;
- делегування повноважень контролю, безпеки, обліку та відповідальності виробникам спирту та алкогольних напоїв за рахунок впровадження ліцензійних умов, технічних та електронних засобів обліку та контролю, що дозволило відійти від необхідності постійної присутності державних представників;
- страхове покриття ризиків недонадходження акцизів (бони, банківські та страхові гарантії, авансові внески, податкові векселі, тощо);
- визначення ставок акцизів не за видами продукції, а за вмістом спирту, крім натуральних пива та вина, що виготовлені без додавання спирту;
- дистанціювання, спрощений контроль та ліцензійні умови невеликим виробникам натуральних вин та пива;
- здійснення постійного моніторингу за рухом підакцизних товарів з використанням інформаційних технологій.

За допомогою акцизів на енергоносії у країнах ЄС реалізується політика зміни поведінки споживача на більш відповідальне та ощадливе їх використання. Директивою 2003/96/ЄС встановлені мінімальні ставки акцизного податку для бензинів, дизельного палива, природного газу та зрідженого природного газу, метану, вугілля, коксу та електроенергії. Одночасно реалізується політика диверсифікації енергоресурсів, у т. ч. за рахунок розвитку відновлювальних джерел енергії. У країнах ЄС державне регулювання ринку нафтопродуктів та енергоносіїв, так само як і спирту та алкогольних

напоїв, регламентується Директивою 2008/118/ЄЕС та містить подібні вимоги та стандарти, а саме:

- функціонування акцизних складів;
- електронний обмін документами на відвантаження, транспортування та оприбуткування між учасниками ринку та контролюючими органами;
- можливість відстрочення сплати акцизу за умови страхового покриття та солідарна відповідальність суб'єктів, задіяних на етапах випуску та переміщення підакцизної продукції;
- необхідність дотримання ліцензійних умов та жорсткі вимоги до учасників ринку щодо рівня технічного оснащення, відсутності суттєвих правопорушень, що суттєво обмежує коло потенційних порушників.

До кола підакцизних товарів з числа нафтопродуктів та енергоносіїв в країнах ЄС відносять: бензин, дизпаливо, нафтовий газ, метан, керосин, вугілля, кокс, природній газ, електроенергію. Від країн-учасниць ЄС вимагається безумовне дотримання стандартів, затверджених відповідною директивою для міждержавного переміщення продукції. Водночас деякі питання організації контролю на внутрішніх ринках можуть вирішуватися кожною стороною самостійно.

Функціонування організованого тіньового ринку нафтопродуктів у країнах Європи досить обмежене через причини високих вимог до якості нафтопродуктів, а щонайменше відхилення від них стає об'єктом пильної уваги контролюючих органів та споживачів. Ліцензування або атестація роздрібних та оптових торговців передбачена в більшості країн як ЄС, так і СНД. Так, серед країн СНД ліцензування діяльності з оптової торгівлі нафтопродуктами здійснюється в Білорусії, Росії, Казахстані (у вигляді атестації), Молдові. Серед країн ЄС можна відмітити такі країни, як Польща, Литва, Латвія, Словенія, Великобританія та ін. Найвищі ризики несплати акцизів у обігу нафтопродуктів виникають під час їх переміщення за межі або між країнами ЄС.

Акцизний податок за загальним принципом встановленим Директивою 2008/118/ЄЕС, підлягає сплаті під час випуску товару для внутрішнього споживання. Хоча саме податкове зобов'язання виникає після виробництва або імпорту підакцизної продукції, до яких застосовується режим відстроченої сплати податку. Наявність цього режиму обумовлена необхідністю вільного обігу товарів між країнами ЄС, відповідно податок сплачується за місцем призначення.

Відміна зобов'язання сплатити відстрочене податкове зобов'язання виробниками чи оптовими продавцями відбувається лише після підтвердження приймаючою стороною факту оприбуткування партії підакцизних товарів. Якщо такий факт не підтверджено, акцизний податок зобов'язана сплатити сторона, яка відвантажила продукцію. У разі переміщення товарів між країнами ЄС контролюючими органами вживаються заходи з обміну інформації щодо відвантаження та отримання партії нафтопродуктів.

Маркування нафтопродуктів у країнах-членах ЄС носить епізодичний характер, що вирішує завдання не підтвердження легітимності продукту, а розмежування напрямів його використання. Для прикладу, у Великобританії та Німеччині некомерційне використання дизельного палива оподатковується за вищими ставками, тому в паливо, що реалізовується для потреб аграрного сектору, додаються спеціальні маркери.

Особливості здійснення контролю за сплатою акцизу з електроенергії та газу полягають у використанні всіма суб'єктами ринку на всіх етапах виробництва та постачання засобів обліку кількісних та якісних показників. Крім того, розмір акцизу на електроенергію в країнах ЄС є доволі символічним – від 1 євро за 1 МВтч, що істотним чином не впливає на кінцеву ціну. Тому, як правило, додаткові засоби контролю не застосовуються. Основне завдання державного регулювання цього сегменту ринку підакцизних товарів зводиться до підтримки конкурентного середовища, реалізації стратегічних напрямів диверсифікації джерел постачання енергоресурсів, розвитку альтернативної та відновлювальної енергетики.

Причинами утворення та функціонування тіньових ринків тютюнових виробів у провідних країнах стали високі ставки акцизів та невеликі розміри та вага пачки сигарет. За прибутковістю така тіньова діяльність наближається до торгівлі наркотичними засобами, але несе значно менше ризиків, пов'язаних з її викриттям. Різницями в цінах і акцизах на тютюнову продукцію в різних країнах є одним з джерел отримання прибутків кримінальними угрупованнями та терористичними організаціями. За даними БАКТЗ, у 1999–2004 рр. Ірландська республіканська армія отримала 100 млн дол. США від контрабанди тютюнових виробів у Північну Ірландію. Хезбола з успіхом здійснювала контрабандну діяльність в США, перевозячи тютюнові вироби із

Північної Кароліни в штат Мічіган, де встановлений більш високий акцизний податок [31]. На тіньовому ринку здійснюється обіг як контрабандних, так і контрафактних тютюнових виробів найбільш відомих марок. Найбільші обсяги тіньового ринку тютюнових виробів в окремі роки було зафіксовано у Норвегії (42,4 %), Італії (26 %) та Великобританії (13 %).

У країнах ЄС підвищені ставки акцизів стали причиною зменшення та зміни структури споживання тютюнової продукції. Цільовий моніторинг та відстеження переміщення таких ризикових поставок дозволяє виявляти контрафактні виробництва та контрабандні потоки. Найбільше підпільне виробництво, щонайменше на сотні мільйонів сигарет, було виявлено OLAf на території Польщі у 2011 році [165]. Основні контрабандні потоки сигарет надходять з України, Придністров'я, країн Митного союзу та Азії.

Таким чином, стає зрозумілим, що боротьба з незаконним переміщенням тютюнових виробів силами лише однієї країни є недостатньо ефективною, навіть незважаючи на те, що в багатьох країнах ключова роль у здійсненні контролю за даною сферою закріплена за спеціалізованими відомствами. Тому необхідна тісна співпраця та обмін інформацією між урядами різних країн та ратифікація Міжнародного протоколу про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами, реалізація заходів якого дозволить підвищити ефективність контролю за реалізацією тютюнових виробів [31].

Важливим напрямом у контролі за сплатою акцизного податку та перевірки легітимності продукту є запровадження електронних акцизних марок. Першою країною, в якій паперові акцизи на сигаретах замінили електронними, стала Швейцарія – електронні акцизні марки там тестували ще в 2012 році. При цьому прийняття такого рішення в першу чергу було обґрунтовано необхідністю переходу на автоматизований акцизний та податковий облік. Податкове управління Швейцарії тестувало систему протягом півроку і тепер планує замінити нею 15 щомісячних звітів в електронному форматі [135].

Значний досвід маркування продукції напрацьовано тютюновою корпорацією „Філіп Морріс Інтернешнл” на основі технології Codentify – спеціальну систему для відстеження руху блоків та ідентифікації товару. Принцип дії Codentify простий: унікальний код з 12 цифр друкується прямо на пачках і блоках під час виробництва. Ця технологія



сумісна зі стандартним обладнанням і легко інтегрується в процес виробництва. На сьогодні повністю інтегрована система в діяльність міжнародної корпорації у 124 країнах. Рух кожної партії продукції відстежується, починаючи з моменту відправлення з фабрики на склад і до надходження в ланцюг поставок. Кожен короб позначений унікальним штрих-кодом і система автоматично пов'язує цей код із замовленням оптових продавців (першого в ланцюгу поставок) [187]. Водночас дана система, за твердженням представників ВООЗ, має певні недоліки, що полягають у збоях визначення ланцюгів поставок у 2–3 ланці, неспроможності відрізнити оригінал коду від копії, у разі подвійного його використання. Схожі за принципом реалізації рішення пропонуються такими відомими в світі ІТ компаніями в сфері захисту брендів та адміністрування електронних акцизних марок, як Authentix, Sicra, Xerox та ін.

Запропонована компанією Sicra технологія має назву SICPATRACE, що передбачає попередній друк акцизних марок, їх подальшу персоналізацію та кодування через центральну базу даних на основі замовлень від виробників та імпортерів. При цьому зчитування кодів можливе виключно за допомогою спеціальних сканерів, що є суттєвим недоліком та відсутністю можливості споживачів визначати легальність продукту, а також є предметом критики спеціалістами РКБТ ВООЗ через неможливість опрацювання захищених кодів в інших країнах. Проте з досвіду Марокко, Грузії та Албанії можна констатувати, що поставлені завдання щодо ліквідації тіньового ринку тютюнових виробів не були вирішені [120].

Серед вдалих проектів за участю компанії Sicra була система TURKTRACE для відстеження продажу тютюнових та алкогольних напоїв, включно із пивом. Цей проект реалізовувався спільним швейцарсько-турецьким підприємством Sicra-ASSAN з 2007 року та дозволив збільшити рівень мобілізації акцизного податку до бюджету лише за перший рік на 2 млрд дол. США.

У Російській Федерації з 2006 року впроваджується Єдина державна автоматизована інформаційна система (ЄДАІС) обліку обсягу виробництва і обороту етилового спирту, алкогольної і спиртовмісної продукції, яка передбачає використання паперових акцизних марок підвищеного ступеня захисту. Така марка містить буквено-цифровий код та штрих код у форматі PDF417, в якому закодовано службову

інформацію фіскального органу щодо виробника підакцизної продукції. ЄДАІС поки що не забезпечує відстеження продукції у оптово-роздрібній мережі, а для зчитування кодів для здійснення контролю в місцях роздрібного продажу потрібні спеціальні сканери. Негативними сторонами впровадження ЄДАІС у РФ були великі інвестиції з боку держави на її розробку та супроводження, а також витрати суб'єктів господарювання, значні адміністративні та бюрократичні перепони, що призвело до скорочення кількості виробників алкогольної продукції на 41 % [32].

Крім зазначених систем відстеження продукції, можна згадати використання і інших підходів до реалізації захисту і контролю. Зокрема, американські компанії Xerox (система eTRACS) та Secu Works LLS (технологія StratOmark) пропонують самоклеючі акцизні марки з QR-кодуванням; американська компанія Authentix у Колумбії, замість традиційних акцизних, використовує спеціальні усадочні муфти зі ступенями захисту та кодуванням, також Authentix має технологію CATS, що передбачає друк серійних номерів на акцизні марки-заготовки [9, с. 67].

У свою чергу, в ЄС мають наміри зобов'язати з 2024 року здійснювати електронне маркування кожної пачки сигарет з метою унеможливлення обігу контрабандної та контрафактної продукції. Запровадження такої системи в рамках ЄС дозволить значно підвищити ефективність заходів боротьби з тіньовими оборотами тютюнових виробів. Відповідним чином уряд будь-якої країни зможе підвищити ефективність протидії незаконному обігу тютюнових виробів та використовувати стандартні рішення, а також сумісні системи контролю та електронного маркування.

Урахування світового досвіду регулювання обігу підакцизних товарів, його недоліків та переваг, з урахуванням структури споживання, особливостей національної економіки, умов функціонування та стратегії розвитку податкової системи є необхідною умовою для ефективної реалізації акцизної політики в Україні та дозволяє визначити основні елементи контролю за обігом підакцизних товарів, які потребують удосконалення та реформування. В той же самий час одним з основних резервів підвищення ефективності формування та реалізації державної акцизної політики є оцінка та відповідна мінімізація тіньової складової ринку підакцизних товарів.

### **5.3. Оцінка стану тінізації ринку підакцизних товарів (на прикладі алкогольних напоїв та тютюнових виробів)**

Останніми роками в економічній літературі помітно підвищується увага до дослідження тіньової економіки, а саме тієї частини господарської діяльності, що не відображається в офіційній статистиці та уникає оподаткування. Особливо актуальними є дослідження тіньової економіки щодо алкогольного та тютюнового бізнесу, де проблема виявлення та мінімізації тіньового сектору важлива не лише з економічної точки зору (контроль та регулювання з боку держави за виробництвом та обігом алкогольної продукції, оподаткування тощо), але й в цілях забезпечення здоров'я та безпеки життя населення. Крім того, без уваги не можна залишати й той факт, що виробництво та реалізація алкогольної продукції потребує системи дозвільних процедур зі сторони держави.

Держава застосовує комплекс регулюючих та контрольних заходів у даному секторі ринку підакцизних товарів, зокрема й з метою мінімізації обсягу тіньової складової. Однак оцінити їх можливо лише після попереднього визначення (з тією чи іншою мірою достовірності) розмірів тіньового виробництва та обороту алкогольних напоїв та тютюнових виробів. На даний момент можна констатувати про наявність значної кількості розроблених методик та підходів щодо оцінки розмірів тіньового сектору в різних галузях економіки. Проте вся різноаспектність існуючих методик кількісної оцінки тіньової діяльності базується на аналізі лише окремих та обмежених її проявів. Тому отримані результати аналізу часто піддаються жорсткій критиці з огляду на тенденції в реальності. Відповідно методичне забезпечення оцінки тіньового сектору характеризується постійним удосконаленням.

Але дослідження підходів до аналізу та розробки методик не позбавлені рис системності. Зокрема, деякі методики орієнтуються лише на протизаконну діяльність. Зазначимо, що протизаконна діяльність є складовою тіньової економіки, що базується на господарській діяльності, яка, в принципі, повинна враховуватись та контролюватись державою, а також оподатковуватись.

Решта методик спрямована на оцінку обсягів тіньової економіки, сформованої легальною господарською діяльністю, яке не піддається оподаткуванню, тобто мають місце факти ухилення від оподаткування.

Яскравим прикладом такої діяльності є виробництво алкогольної продукції та тютюнових виробів незареєстрованими у встановленому порядку виробниками. Таким чином, існуючі методики оцінки можна класифікувати залежно від аналізованої складової тіньового сектору виробництва та обігу алкогольної та тютюнової продукції.

Проте, звичайно, найбільш вживаною є класифікація методик, що враховує специфіку інструментарію та особливості предмета дослідження. З огляду на ці умови, способи оцінки тіньової економіки у сфері виробництва та обороту алкогольних напоїв та тютюнових виробів можна поділити на дві групи: мікрометоди та макрометоди.



Рис. 5.4. Класифікація методів оцінки тіньового сектору

Мікрометоди базуються на проведенні різних опитувань. Респондентами можуть бути як населення (споживачі), працівники підприємств сфери (експертів). В. Олефір з метою оцінки обсягів тіньового ринку алкогольних напоїв пропонує порівнювати дані завантаженості виробничих потужностей лікєро-горілчаних заводів (далі – ЛГЗ) з фінансовими результатами їхньої роботи. Для рентабельної роботи ЛГЗ

їхні виробничі потужності повинні бути завантажені на певну мінімальну величину. Якщо виробничі потужності ЛГЗ за офіційною звітністю завантажені менш, ніж на цю величину, а скорочення працівників не здійснюється, кредиторська заборгованість підприємства не зростає, то це свідчить про наявність нелегального виробництва [74, с. 5]. Отже, мікрометоди характеризуються безпосередністю в інформаційних потоках, тому їх ще можна назвати прямими.

Особливістю макрометодів є використання іншої інформаційної бази, що специфікується на застосування макропоказників. У більшості випадків оцінка здійснюється шляхом порівняння різних показників, але однієї предметної області, враховуючи наявність певних причинно-наслідкових зв'язків між ними, а також шляхом зіставлення значень одного показника, однак виміряного різними способами. Цілком очевидно, що специфіка макрометодів, а саме оперування показниками державного рівня, зумовлює дещо завищену оцінку. Водночас використання мікрометодів – занижену оцінку, що пояснюється неповнотою використовуваної інформації, можливістю її завідомого спотворення [42, с. 118].

Проведений аналіз тенденції виробництва та обігу підакцизної продукції на макрорівні дозволив вказати на необхідність здійснення оцінки частки тіньового сектору ринку підакцизних товарів з використанням саме макрометодів. Але оскільки в Україні відсутня єдина методична основа оцінки обсягу тіньового виробництва та обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів на фоні значної кількості апробованих підходів у зарубіжній практиці, тому вбачаємо доцільним проаналізувати макрометоди оцінки, що використовуються окремими країнами світу з одночасним визначенням можливостей їхньої адаптації до вітчизняних реалій.

У Великобританії використовується розроблена спеціалістами фіскальних органів методика оцінки частки тіньового сектору ринку підакцизних товарів на основі концепції податкових розривів, що відповідає методології статистичної служби і постійно вдосконалюється [183]. Методика заснована на концепції „податкового розриву”, який визначається як різниця між податками, що фактично надійшли до бюджету, і податками, які повинні бути сплачені (теоретичне податкове зобов'язання). Теоретичне податкове зобов'язання – сплачені податки за умови, що всі громадяни і компанії погодилися з діючим

податковим законодавством, а також порядком їх сплати, затвердженим HMRC.

Сукупні теоретичні податкові зобов'язання розраховуються як податковий розрив плюс мобілізовані податкові надходження. За іншим визначенням податковий розрив – це сума втрат податкових надходжень через неплатежі, використання схем ухилення від сплати податків, удавані угоди, помилки, невжиття належних заходів, ухилення від сплати податків, тіньову економіку та організовану злочинність. Визначається як різниця між сумою податків, що є фактично сплаченими, і сумою податків, які теоретично повинні бути сплачені. Спочатку оцінюється загальний обсяг споживання ( $CC$ ), від якого потім віднімається законне споживання ( $ЗС$ ). У даному випадку інформаційною базою для визначення рівня законного споживання виступають дані декларацій з акцизного податку, які подаються платниками податків до фіскальних органів.

Отриманий результат є обсягом тіньового ринку алкогольних напоїв ( $ТС$ ):

$$ТС = CC - ЗС. \quad (5.1)$$

Дане рівняння дозволяє оцінити обсяг товарів, що надходять до кінцевого споживача через тіньовий ринок. Для розрахунку частки тіньового сектора, незаконне споживання ділиться на сукупне.

Для отримання вартісних показників втрат податкових надходжень від незаконного споживання використовуються дані щодо ставок акцизу та ПДВ. Тоді втрати податкових надходжень ( $ПВ$ ) розраховують за формулою:

$$ПВ = ТС \times SA_{АН} + (ТС \times ЦС_{АН} \times ПДВч.), \quad (5.2)$$

де  $SA_{АН}$  – ставка акцизного податку на алкогольні напої;

$ЦС_{АН}$  – середня ціна алкогольних напоїв;

$ПДВч.$  – частка ПДВ у роздрібній ціні.

Загальний (сукупний) обсяг споживання оцінюється з використанням аналізу кінцевих споживчих витрат домогосподарств. Загальний обсяг споживання алкогольних напоїв ( $ЗС$ ) визначається як сума споживання алкогольних напоїв всередині країни ( $ВС$ ) та обсягу транскордонних закупівель ( $ТЗ$ ):

$$CC = BC + TZ. \quad (5.3)$$

Загальний рівень споживання алкогольних напоїв всередині країни ( $ВС$ ) розраховуються на основі даних щодо: кількості спожитих

алкогольних напоїв; середніх цін на алкогольні напої<sup>47</sup>; середньої кількості людей у домогосподарстві<sup>48</sup>; кількості дорослого населення (18+) в домогосподарстві; підвищуючого (корегуючого) коефіцієнта. У такому випадку формула отримує вигляд:

$$BC = \frac{CC_{дом}}{CЧ_{дом}} * ЧН * КК, \quad (5.4)$$

де  $CC_{дом}$  – середнє споживання алкогольних напоїв домогосподарством;

$CK_{дом}$  – середня кількість дорослого населення в домогосподарстві;

$ЧН$  – чисельність дорослого населення у країні.

$КК$  – корегуючий коефіцієнт.

Останній показник ( $КК$ ) розраховується шляхом порівняння споживання алкогольних напоїв у базовому році та незалежних оцінок цього показника. Для цього беруть до уваги період, у якому, як вважається, частка тіньового ринку алкоголю була найменшою. З метою зменшення похибки вибірки підвищуючий коефіцієнт визначається шляхом усереднення даних за три послідовні роки.

Обсяги транскордонних закупівель визначаються за формулою:

$$TZ = I_{АН} + I_{ТЗ} + ЗМТ, \quad (5.5)$$

де  $I_{АН}$  – алкогольні напої, придбані за кордоном;

$I_{ТЗ}$  – алкогольні напої, придбані на бортах пасажирського транспорту;

$ЗМТ$  – алкогольні напої, придбані у зонах безмитної торгівлі.

Використання даної методики уможливорює здійснення розрахунків податкових розривів з акцизного податку і на інші підакцизні товари: пиво, тютюнові вироби та нафтопродукти. Потенціал адаптації даної методики до вітчизняних реалій визначається повнотою статичної інформації Державної служби статистики України, це стосується й решти методик.

Відповідно для застосування даної методики доступні дані щодо:

– чисельності дорослого населення у країні – стат. збір. „Розподіл постійного населення України за статтю та віком” (р. 12. Статистика населення);

– середньої кількості дорослого населення в домогосподарстві – стат. збір. „Соціально-демографічні характеристики домогосподарств

<sup>47</sup> Середні витрати домогосподарств перетворюється в обсяг їх споживання використовуючи середню ціну алкогольних напоїв.

<sup>48</sup> Середні витрати на алкогольні напої на домогосподарство потім перетворюються в середні на одну особу, шляхом ділення на середнє число дорослих у домашньому господарстві.

України у 2013 році” (р. 14. Обстеження домогосподарств); стат. збір. „Витрати і ресурси домогосподарств України” (р. 14. Обстеження домогосподарств);

– середнього споживання алкогольних напоїв домогосподарством – стат. Збір. „Витрати і ресурси домогосподарств України” (р. 14. Обстеження домогосподарств);

– обсягів експорту / імпорту алкогольних і безалкогольних напоїв та оцту – стат. збір. „Зовнішня торгівля України” (9. Статистика зовнішньої торгівлі).

Методика оцінки частки тіньового сектору на основі концепції податкових розривів має певні недоліки, зумовлені наступними факторами:

1) похибка вибірки, що виникає через те, що оцінки спираються на інформацію, отриману з вибіркових спостережень за окремими домогосподарствами, а не з усієї генеральної сукупності споживачів алкогольних напоїв (або тютюнових виробів). Вказані обставини можуть призвести до випадкових коливань з року в рік в оцінках податкових розривів, які не відображають фактичні зміни розміру частки тіньового сектора;

2) зсув або систематична помилка: систематичні помилки в припущеннях, які здійснюються при моделюванні, призводять до оцінок, які постійно або дуже низькі, або дуже високі (наприклад, припущення, зроблені для коригування заниження споживання тютюнових виробів та алкогольних напоїв можуть бути більшими або меншими за фактичний рівень).

Якщо методика буде адаптовуватися до вітчизняних реалій, слід зважати на те, що виникнуть деякі ускладнення з обчисленням підвищуючого коефіцієнта (*КК*) в рамках визначення обсягу споживання алкогольних напоїв (або тютюнових виробів) всередині країни. Оскільки розрахунок коефіцієнта базується на принципі спадкоємності, який передбачає при оцінці тіньового сектору поточного року врахування оцінок, здійснених у минулих періодах.

Використання даної методики дозволило встановити, що в Великобританії в 2012–2013 роках податковий розрив обчислювався сумою в 260 млн фунтів стерлінгів, а частка тіньового сектору – 5 % (табл. 5.2).



**Динаміка частки тіньового сектора ринку алкогольних напоїв у Великобританії, оцінена за методикою податкових розривів**

	2008–09	2009–10	2010–11	2011–12	2012–13
Частка тіньового сектора, %					
Верхня оцінка	9	11	13	11	13
Середня оцінка	3	4	6	4	5
Нижня оцінка <sup>4</sup>	0	0	0	0	0
Податковий розрив (млн фунтів стерлінгів)					
Верхня оцінка	330	440	580	580	680
Середня оцінка, в т.ч.	100	170	270	200	260
<i>ПДВ</i>	30	50	90	70	90
<i>Акцизний податок</i>	70	120	180	130	170
Нижня оцінка	0	0	0	0	0

*Джерело: Measuring tax gaps 2014 edition : Tax gap estimates for 2012–13 [HM Revenue & Customs]. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.gov.uk/government/collections/measuring-tax-gaps>.*

У більшості країн застосовується метод розбіжностей. Метод заснований на припущенні, що перевищення витрат над доходами, а також різниця доходів, оцінених різними способами, є адекватним індикатором тіньової економіки. Так, в одному із варіантів цього методу аналізується різниця між ВВП, виміряного з точки зору сукупних доходів від виробничої діяльності, а також ВВП, виміряного з позиції витрат [189]. Джерелом даних про сукупний дохід є податкова інформація, а про витрати – спеціально організовані дослідження.

Щодо ринку алкогольних напоїв та тютюнових виробів, то для методу розбіжностей необхідно зіставляти показники виробництва і продажу. Отриманий результат визначатиме обсяги їх тіньового виробництва. Процес виробництва і обігу алкогольних напоїв (тютюнових виробів) можна представити як ланцюг учасників: виробник – оптовий покупець (продавець) – підприємство роздрібною торгівлі – роздрібний покупець (населення). А з метою визначення обсягу тіньового споживання варто зіставляти обсяги реалізації та обсяги споживання.

У контексті впровадження даної методики Державна служба статистики України надає наступну інформацію (у частині оцінки тіньового обігу алкогольних напоїв):

1. Дистиляція, ректифікація та змішування спиртних напоїв – обсяг реалізованої промислової продукції за видами діяльності (промисловість).

2. Обсяги виробництва горілки, коньяків, бренді, лікерів та інших спиртних напоїв (млн дал) – виробництво основних видів промислової продукції (промисловість).

3. Обсяги виробництва алкогольних напоїв фізичними особами-підприємцями (тис дал.) (промисловість).

4. Частка продажу горілки та лікero-горілочаних виробів, які вироблені на території України, через торгову мережу підприємств, у % – внутрішня торгівля.

5. Частка горілки та лікero-горілочаних виробів (у вартісному виразі та відносному) у товарній структурі роздрібного товарообороту підприємств в Україні – товарна структура роздрібного товарообороту підприємств в Україні (внутрішня торгівля).

6. Обсяг продажу горілки та лікero-горілочаних виробів у торговій мережі підприємств в Україні, дал. – продаж основних продовольчих товарів у торговій мережі підприємств в Україні (внутрішня торгівля).

7. Питома вага споживання алкогольних напоїв у структурі сукупних витрат домогосподарств у % структури сукупних витрат домогосподарств (1999–2013 р.) (витрати та ресурси домогосподарств).

8. Обсяги експорту та імпорту у вартісному (тис. дол. США) та у відносному вираженні алкогольних і безалкогольних напоїв та оцту – товарна структура зовнішньої торгівлі, динаміка структури експорту–імпорту товарів (зовнішньоекономічна діяльність).

9. Обсяг горілки та лікero-горілочаних виробів у товарній структурі роздрібного товарообороту – Стат. збірник „Роздрібна торгівля України” (р. 10. Статистика внутрішньої торгівлі та товарних ринків).

Наведена методика не позбавлена певних недоліків у використанні. Так, враховуючи застосування в розрахунках макропоказників, результати містять значну похибку й відображають лише приблизні межі обсягів тіньового сектору. Приведений перелік статистичної інформації щодо України не є вичерпним і може (і повинен) бути розширений, зокрема і показниками, які адмініструються фіскальними органами країни, зокрема це стосується даних декларацій акцизного податку, форм, 1-РС, 2-РС, 3-РС, 1-ОА, 1-ОТ та ін.

Вітчизняні науковці пропонують подібний підхід до оцінки обсягів тіньового ринку алкогольних напоїв, що ґрунтується на даних реалізації алкогольних напоїв у роздрібній торгівлі. Вихідними даними

для розрахунку є кількість населення, легальний продаж горілки та лікєро-горілочаних виробів у торговій мережі та мережі ресторанного господарства, а також загальноновизнана оцінка обсягів тіншового ринку у базовому році (2008 р.). Причому розробники методики, відштовхуючись від думки більшості експертів ринку, приймають, що обсяг нелегального обороту у 2008 р. складав 20 %. Обсяг нелегального споживання визначається як різниця між загальним споживанням і легальним продажем у торговій мережі та мережі ресторанного господарства. В основі розрахунку частки тіншового ринку лежить висунута теза про те, що споживання алкогольних напоїв змінюється пропорційно до кількості населення. Тому, знаючи обсяг споживання алкогольних напоїв у базовому році і кількість населення у звітному році, можна визначити приблизні обсяги споживання алкоголю у звітному році [74, с. 5–6].

Процес виробництва і обігу алкогольних напоїв (тютюнових виробів) передбачає значну кількість учасників: виробників (імпортерів); оптових покупців (продавців); підприємств роздрібної торгівлі; роздрібних покупців (населення). На кожному етапі виробництва та обігу алкогольних напоїв та/або тютюнових виробів присутні ризики тіншової діяльності. Тобто тіншовий сектор у даній сфері включає дві складові: тіншове виробництво та тіншове споживання. Тому достовірна та об'єктивна оцінка частки тіншового сектору уможливується лише при врахуванні всіх етапів обігу підакцизної продукції. Водночас у методиці концентрується увага лише на нелегальному споживанні. Крім того, доцільним є підтвердження природи взаємозв'язку загального обсягу споживання алкогольних напоїв (тютюнових виробів) та кількості населення в країні шляхом проведення кореляційно-регресійного аналізу. Також варто уточнити, що обсяги споживання алкогольних напоїв (тютюнових виробів) залежать скоріше не від кількості населення, а від його вікової та гендерної структури, що, дійсно, змінюється поступово та повільно. Дана особливість актуалізує необхідність з певною періодичністю проводити аналіз структурних зрушень за даними показниками.

Передбачає врахування динаміки наявного населення й другий запропонований підхід. Автори методики проводять розрахунок обсягів тіншового ринку алкогольної продукції на основі офіційних даних про виробництво, експорт та імпорт алкогольних напоїв. Розрахунок

передбачає, що перехідні запаси на кінець року готової продукції у виробників і в торгівлі залишаються приблизно однаковими, а вся реалізована на внутрішньому ринку продукція споживається. Тобто нелегальне споживання розраховується різницею загального обсягу споживання та легального, попередньо визначного як суми обсягів виробництва та імпорту з вирахуванням обсягів експорту [74, с. 13].

Для формулювання остаточних висновків запропоновано три варіанти обробки отриманих оцінок: 1) вибір з двох підходів одного і орієнтування лише на його результати; 2) усереднення результатів; 3) на основі наявної додаткової інформації вибір найбільш реальної оцінки тіньового ринку. Саме використання третього підходу дозволило визначити усереднений показник рівня тінізації ринку алкогольних напоїв у 2013 році на рівні 31,3 %.

У світовій практиці використовують також метод економетричного моделювання з урахуванням факторів смертності від споживання алкогольних напоїв. У моделі оцінюється загальний обсяг споживання алкоголю на основі показників смертності від алкогольних отруєнь, цирозу печінки, а також захворюваності на алкогольні психози. Тіньовий обсяг реалізації алкогольних напоїв вираховується шляхом віднімання розрахованого сукупного споживання алкогольних напоїв від офіційних даних про реалізацію алкогольних напоїв.

Для розрахунків доступна інформація щодо:

– кількості випадків випадкового отруєння та дії алкоголю – Демографічний щорічник „Населення України” (р. 12. Статистика населення);

– кількості розладів психіки та поведінки внаслідок вживання алкоголю (алкоголізм і алкогольні психози), осіб та осіб на 100 тис. населення – статистичний бюлетень „Заклади охорони здоров'я та захворюваність населення України” (р. Захворюваність населення).

Поза увагою не можна залишати і метод економетричного моделювання у регіональному розрізі. Його суть полягає в тому, що обсяги тіньового обігу алкогольної продукції оцінюються через побудову економетричної моделі на основі показників зміни податкових находжень акцизного податку, його ставок та мінімальних оптово-відпускних та роздрібних цін на окремі види алкогольних напоїв (в Україні регулюється відповідною урядовою постановою). Оцінка здійснюється в 4 етапи:

1. Економетрична модель використовується для прогнозування надходження акцизного податку за максимально високою ставкою.

2. Економетрична модель використовується для прогнозування надходження акцизного податку за максимально низькою ставкою (оскільки гранично низька ставка обмежує стимули платників до ухилення від оподаткування).

3. Економетрична модель використовується для прогнозування надходження акцизного податку за діючою ставкою.

4. Розраховується різниця між результатами двох випадків. У результаті визначаються потенційні межі тіньового сектору алкогольної продукції [181].

Економетрична модель:

$$Y = a + b \times X_1 + c \times X_2 + d \times X_3 + e \times X_4 + \varepsilon, \quad (5.7)$$

де  $Y$  – зміна суми сплаченого акцизного податку (з алкогольних напоїв) на душу населення (у постійних цінах  $i$  року);

$X_1$  – відсоткова зміна сплаченої суми акцизного податку на душу населення порівняно з попереднім податковим періодом;

$X_2$  – відсоткова зміна ставки акцизного податку з літру алкогольної продукції в Україні (у постійних цінах  $i$  року);

$X_3$  – відсоткова зміна сплаченої суми акцизного податку з літру алкогольної продукції в регіоні (у постійних цінах  $i$  року);

$X_4$  – відсоткова зміна середньої роздрібною ціни алкогольної продукції у всіх інших регіонах України, крім досліджуваного (у постійних цінах  $i$  року).

Потенційною інформаційною базою для впровадження даної методики є показники Державної фіскальної служби України про надходження акцизного податку (дані АС „Податковий блок”); ставки акцизного податку відповідно до Податкового кодексу України, мінімальні оптово-відпускні та роздрібні ціни на окремі види алкогольних напоїв, що затверджені Постановою Кабінету Міністрів України від 30.10.2008 р. № 957 [91].

У Казахстані на сьогодні використовується методика, де за основу беруться показники середнього рівня споживання алкогольних напоїв на душу населення за даними ВООЗ, які дозволяють з використанням методу розбіжностей визначати тіньовий сегмент ринку підакцизних товарів. Слід зазначити, що використання такого підходу також не дозволяє говорити про високу точність отримуваних результатів, адже фахівці ВООЗ при визначенні загального показника споживання також враховують рівень тіньової компоненти, значення якої визначається з застосуванням цілого набору припущень.

При визначенні рівня тіньового споживання алкогольних напоїв використання даних ВООЗ щодо рівня споживання алкогольних напоїв на душу населення є суперечливим. Так, проведення ВООЗ оцінок щодо споживання алкоголю на душу населення, хоча і базуються на основі багатьох показників, є універсальними для всіх країн та відповідно не можуть враховувати специфіку кожної. Крім того, неможливо встановити ступінь валідності показників ВООЗ і через відсутність у відкритих джерелах самої методики проведення розрахунків. Водночас, як альтернативний спосіб, оцінювання рівня тіньового споживання алкогольних напоїв може бути проведено шляхом порівняння розрахункового рівня споживання алкогольних напоїв за їх видами з відповідними показниками офіційного обігу та розрахунковими обсягами алкоголю, що виготовлені домогосподарствами для власного споживання:

$$TC = CC - ZC - DC, \quad (5.8)$$

де  $TC$  є обсягом тіньового ринку алкогольних напоїв;

$CC$  – загальний обсяг споживання;

$ZC$  – обсяг законного споживання (обігу);

$DC$  – обсяг споживання алкоголю, виробленого домогосподарствами.

Крім недоліків, що властиві індивідуально для кожної з вищенаведених методик, варто виділити й спільні, що дещо ускладнює процедуру їх впровадження та мінімізує достовірність результатів оцінки. Так, виходячи з даних, які подаються Державною службою статистики України, є можливість розрахунку частки тіньового сектору ринку підакцизних товарів лише у річному вимірі. Дана обставина провокує отримання результатів з нижчим рівнем деталізації про характер тенденції тіньового сектору протягом певного часового проміжку. Переважна частина необхідних для оцінки даних оприлюднюється Державною службою статистики України зі значним лагом (запізненням), у більшості випадків – з річним. Відповідно, унеможлиблюється проведення аналізу стану та динаміки тіньового сектору в оперативному режимі (у поточному періоді). Крім того, результати, отримані від застосування даних методик, не надають точну оцінку дійсних обсягів тіньового сектору ринку підакцизних товарів, або зміни в короткотерміновий період. Варто інтерпретувати результати лише як довгострокову тенденцію.

Таким чином, кількість та різноаспектність підходів щодо оцінки тіньового сектора підакцизної продукції відображає той факт, що відсутня єдина позиція щодо визначення методу з отримання найбільш достовірних результатів. Специфіка окремих країн та недоліки статистичної бази змушують формувати для кожної країни індивідуальні підходи на основі комбінації існуючих. У свою чергу, це провокує появу значної різниці в оцінках обсягів тіньової економіки як всередині однієї країни, так й у світовому контексті. Тому на сьогодні вважаємо за доцільне одночасне застосування кількох методик, попередньо адаптованих до вітчизняних умов.

Вважаємо, що найбільш оптимальним підходом (за наявності відповідних статистичних даних або відомостей, отриманих шляхом опитування кінцевих споживачів алкогольних напоїв та тютюнових виробів) є саме застосування комплексу методик оцінки тіньового ринку алкогольних напоїв та/або тютюнових виробів. Дана обставина актуалізує необхідність виділення специфічних особливостей у функціональному призначенні кожної методики з обов'язковим їхнім врахуванням у висновках. Так, оцінюємо частку тіньового сектору алкогольної продукції (тютюнових виробів), зіставляючи результати розрахунків за методом розбіжностей та методикою, що передбачає використання даних про виробництво, експорт та імпорт алкогольних напоїв.

Результати вказаних методик є зіставними, оскільки, по-перше, розрахунки здійснюються на спільній інформаційній базі, а, по-друге, обидві методики максимально охоплюють етапи обігу алкогольних напоїв (або тютюнових виробів). Наступним кроком необхідно зіставити результати методик, що оцінюють тіньовий сектор обраних видів підакцизних товарів у контексті сум ненадходжень акцизного податку. Тут доречними для застосування є методика оцінки на основі концепції податкових розривів та метод економетричного моделювання. Одержані оцінки нададуть змогу сформулювати висновки не лише щодо обсягів ухилення від сплати акцизного податку, а й визначити резерви для підвищення фіскальної ефективності специфічного акцизного оподаткування. Очевидно, що достовірність та адекватність одержаних результатів передусім буде залежати від якості та повноти статистичної бази.

Однак, зважаючи на наявний рівень інформаційного забезпечення для Державної фіскальної служби України найбільш близьким на першому етапі (по адекватності оцінок) є використання підходу, який передбачає зіставлення даних щодо офіційних продаж підакцизних товарів з даними про їх реалізацію кінцевим споживачам. На сьогодні в Україні реалізувати такий підхід можливо лише шляхом використання даних Державної служби статистики щодо динаміки та структури кінцевих витрат домогосподарств. Методично застосування даного підходу можливо найбільш ефективно здійснити шляхом виконання наступної послідовності дій:

1. Визначити легальний рівень споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів шляхом корегування рівня виробництва таких товарів на обсяг імпорту (+) та експорту (-).

2. Встановити середньорічні ціни. Для тютюнових виробів це можливо реалізувати через використання даних декларації про сплату акцизного податку виробниками або імпортерами таких виробів шляхом визначення середньозваженої ціни. Для алкогольних напоїв оцінка повинна здійснюватися за окремими їх видами, але основна увага повинна приділятися найбільш значимим з фіскальної точки зору видам алкогольних напоїв. Зважаючи на проведені дослідження, а також аналіз впливу на загальний рівень споживання, особливості технології виробництва, окрема увага повинна бути приділена саме лікєро-горілчаній продукції.

Для тютюнових виробів визначення середньої ціни здійснюється з використанням власне самого механізму змішаної системи акцизного оподаткування, якою передбачено декларування максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби.

Для ЛГП визначення даного показника є більш складним, зважаючи на значну структуру ринку, а також те, що державою визначаються лише мінімальні ціни на вказані товари. Використання мінімальних цін може стати одним з інструментів встановлення частки контрафактної продукції нижнього цінового сегменту, однак не може бути достатньо ефективним у разі оцінки наявності контрабандних надходжень середнього та „преміум” цінового сегменту.

Зазначимо, що з метою розрахунку індексів цін на споживчі товари та послуги Державною службою статистики в щомісячному режимі визначаються середні ціни на алкогольні напої та тютюнові вироби у торговій мережі, однак у відкритому доступі така інформація відсутня.



3. З використанням даних щорічних досліджень домогосподарств, що здійснюються Державною службою статистики України і направлені на визначення структури сукупних споживчих витрат, встановити загальний показник витрат на придбання алкогольних напоїв (тютюнових виробів).

4. Визначений рівень сукупних витрат на придбання алкогольних напоїв (тютюнових виробів) корегується з урахуванням похибки дослідження, а також показника адекватності відповіді респондентів опитування.

5. На даному етапі визначається показник, який у подальшому буде взятий за основу при визначенні середньозваженого показника оцінки тінізації окремого сегменту ринку підакцизних товарів (алкогольних напоїв за видами чи тютюнових виробів).

Зазначимо, що для алкогольних напоїв Державною службою статистики України приводяться також дані щодо структури роздрібного товарообороту алкогольних напоїв, а також структури сукупних витрат домогосподарств. Поряд з іншим такі показники вказують на досить стабільну частку витрат на алкогольні напої в структурі сукупних витрат домогосподарств, а також відмінності у їх рівні для міських поселень та сільської місцевості. У свою чергу, для тютюнових виробів частка таких витрат не залежить від місця проживання їх споживачів.

Як показують здійснені розрахунки, дані про витрати на придбання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, які отримуються і відповідним чином узагальнюються Державною статистичною службою України, не дозволяють говорити про достатню адекватність наявних підходів до отримання інформації про реальний стан споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, структуру та динаміку такого споживання.

Використання комплексного підходу дозволило встановити рівень тінізації сектору тютюнових виробів у 2012 році на рівні в 4,5 %, у 2013 році – 4,2 %. Однак системним недоліком при здійсненні розрахунків слід вважати використання оціночних даних про обсяг контрабанди тютюнових виробів з України до країн ЄС. Крім того, такий показник не можна вважати як остаточний, адже інформаційна база заснована на оціночних судженнях кінцевих споживачів даної групи підакцизних товарів. Водночас використання даного підходу для алкогольного ринку є проблематичним, зважаючи на те, що оцінка рівня

споживання алкогольних напоїв Державною статистичною службою України здійснюється уцілому без виокремлення видів алкогольних напоїв, а саме як частка в загальному показнику сукупних споживчих витрат.

Слід зазначити, що в практиці України (як і світу) найбільш використовуваним підходом для оцінки частки тіньового ринку тютюнових виробів є опитування кінцевих споживачів даного виду підакцизних товарів. В Україні найбільш часто апелюють до результатів опитувань, які проводить TNS-Ukraine. У свою чергу, замовниками таких досліджень виступають самі виробники тютюнових виробів або їх галузеві асоціації (в Україні – Асоціація виробників тютюнових виробів „Укртютюн”).

Аналіз даних, що отримуються органами Державної фіскальної служби України відповідно до положень наказів ДПА України від 13.05.2005 р. № 449 та від 27.04.2006 р. № 228 (форми 1-РС, 2-РС, 3-РС, 1-ОА, 1-ОТ), дозволяє говорити про наявність резервів для підвищення ефективності інформаційного наповнення проведення оцінок рівня тінізації ринку алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Однак необхідність досягнення таких цілей повинно бути враховано при подальшому удосконаленні звітних форм, а також порядку їх представлення до фіскальних органів країни.

Перспективним методом для дослідження рівня тінізації ринку підакцизних товарів також залишається метод стереотипів. Даний метод заснований на встановленні взаємозалежності через відображення в економічних показниках. Такий зв'язок в економічних показниках відображає особливості певного способу вчинення дій суб'єктами ринку підакцизних товарів.

Метод стереотипів зводиться до використання цих зв'язків як для первинного пошуку ознак порушень, так і для збору доказів при розслідуванні злочинів. Даний метод виходить з цілісного підходу до події злочину як реальної сукупності певним чином організованих дій і розрахований на пошук нестандартних залежностей між економічними показниками, які відображають внутрішню структуру і зовнішність зв'язку, а також події неправомірного вчинку.

Наприкінці слід зазначити, що тіньовий сектор в економіці не є проблемою однієї країни. Враховуючи стрімкий розвиток глобалізаційних процесів у світовому економічному просторі, боротьба з тіньовою економікою має проводитись у глобальних масштабах. Так,

тіньовий сектор у будь-якій галузі формує ризики у фінансовій та економічній системах країни в цілому. У світовому вимірі загострення економічної розбалансованості в одній країні може набувати рис інфекції, й відповідно, бути загрозою для країн-сусідів, чи країн, що є основними партнерами в експортно-імпортних операціях. Таким чином, здійснюючи моніторинг тіньового сектора підакцизних товарів, не слід зосереджувати увагу лише на внутрішньому ринку. А заходи щодо протидії тіньовим операціям повинні базуватися на міжнародному економічному співробітництві.

### **5.4. Шляхи підвищення ефективності протидії незаконному виробництву та обігу підакцизних товарів**

Визначення основних напрямів реалізації заходів державного регулювання ринку підакцизних товарів прямо залежить від поточного рівня економічного розвитку держави, структури виробництва та споживання товарів підакцизної групи, необхідності створення конкурентних переваг в умовах глобалізації та ін. Особливого значення при цьому набуває розроблення довгострокової та середньострокової державної політики у сфері державного регулювання ринку підакцизних товарів, а також визначення тактичних заходів, направлених на досягнення поставлених стратегічних завдань.

Ефективність реалізації акцизної політики залежить від вибору інструментів, які використовуються державою при регулюванні ринку підакцизних товарів. Однією з особливостей такого регулювання є використання цілого ряду інструментів нефіскального характеру. У цілому комплекс заходів державного регулювання ринку підакцизних товарів включає в себе сукупність нормативно-правових актів щодо регулювання даної сфери, загальних напрямів акцизної політики, а також механізм забезпечення дотримання вказаних норм на практиці. Діючи в Україні нормативно-правові акти тією чи іншою мірою охоплюють практично всі етапи життєвого циклу товарів (робіт, послуг) – від методів контролю за їх виробництвом до встановлення вимог щодо обладнання відповідних торговельних об'єктів. Водночас їх сукупність не сприяє ефективному адмініструванню акцизного податку та реалізації державної політики у сфері споживання підакцизних товарів та екології.

Мінімізація тіньового ринку підакцизних товарів вимагає вжиття як стратегічних, так і тактичних заходів з удосконалення процесів адміністрування специфічних акцизів та державного регулювання виробництва та обігу підакцизної продукції. Відповідно такими заходами мають бути гармонізація норм і правил у сфері обігу підакцизних товарів до стандартів ЄС та удосконалення існуючої практики адміністрування акцизних податків та регулювання обігу підакцизної продукції в Україні.

Тоді як, згідно з додатком XXVIII Угоди між Україною та ЄС, обов'язковій імплементації підлягає лише перша стаття основоположної Директиви Ради у сфері акцизного оподаткування за реєстраційним № 2008/118/ЄЕС, яка регламентує перелік підакцизних товарів, а також Директива Ради № 2011/64/ЄЕС, що встановлює структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби, решта норм відповідного Європейського законодавства не носять обов'язковий характер. Статтею 325 Угоди між Україною та ЄС передбачено обов'язки сторін щодо розвитку та гармонізації політики з протидії шахрайству та незаконному переміщенню (контрабанді) підакцизних товарів. Таким чином, часткова імплементація норм європейського законодавства та гармонізація з вимогами ЄС податкового та спеціального законодавства України щодо підакцизних товарів може виходити за рамки обов'язкових заходів, визначених у додатку XXVIII до зазначеної угоди. Це дозволить перейняти лише найбільш ефективні підходи, уникнути надмірного формалізму, залишити й запровадити певні відмінності контролю за рухом підакцизних товарів, що призначені для внутрішнього споживання в Україні, а також вимагати від європейської комісії технічної та консультативної підтримки та супроводу у запровадженні в Україні аналогічних законодавству ЄС норм, адміністративних процедур та інструментів.

Директива Ради № 2008/118/ЄЕС зобов'язує країни-члени ЄС контролювати переміщення підакцизних товарів, підтримувати функціонування інституту податкових (акцизних) складів та забезпечувати сплату акцизного податку в момент випуску товару на ринок. Реалізація зазначених у Директиві принципів насамперед досягається за рахунок уніфікованих правил щодо визначення об'єктів оподаткування, електронного обміну повідомленнями про рух підакцизних товарів, що дозволяє здійснювати подвійний контроль за рахунок отримання

повідомлень від покупців підакцизної продукції, а також застосування режиму відстроченої сплати акцизного податку, який забезпечує його сплату у країні споживання. При цьому, крім контролю за обігом підакцизних товарів, досягається безперешкодний та рівний їх доступ на всі ринки ЄС.

В Україні існує гостра потреба у модернізації і реформуванні окремих елементів контролю та регулювання обігу підакцизних товарів, що навіть попри їх загальну схожість з європейськими аналогами не повною мірою виконують своє функціональне призначення, вимагають спрощення та уніфікації процедур контролю, не забезпечують конкурентних засад функціонування ринків підакцизних товарів.

Основними елементами системи контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів з урахуванням міжнародного досвіду є: сертифікація підакцизної продукції та контроль за виробництвом; маркування продукції; інститут акцизних складів; ліцензування роздрібно-ї та оптової торгівлі; електронний обмін документами щодо поставок підакцизної продукції; відповідальність за порушення встановлених правил.

В Україні так чи інакше використовуються основні елементи контролю за обігом підакцизних товарів, водночас специфіка і практика їх використання в певних аспектах суперечить існуючій у розвинених країнах. Тому необхідно виокремити основні розбіжності у практиці їх реалізації в Україні та сформулювати пропозиції щодо їх усунення з метою забезпечення загального синергетичного ефекту з мінімізації втрат від необлікованого обігу підакцизних товарів.

Основними напрямками удосконалення контролю та регулювання обігу підакцизних товарів, на нашу думку, є:

- ліквідація практики постійної присутності представників контролюючих органів на акцизних складах та податкових постах, що протягом вже тривалого часу у розвинених країнах надала місце інспекційному характеру контролю та електронному обміну інформацією;

- електронний моніторинг руху підакцизних товарів. Єдиний реєстр товарно-транспортних накладних на відпуск спирту етилового та алкогольних напоїв, крім того, що стосується лише обмеженої групи підакцизних товарів, не виконує функцій подвійного контролю, який досягається в країнах Європи при функціонуванні системи електронного обміну повідомленнями про рух підакцизних товарів (EMSC);

– впровадження режиму призупиненої (відстроченої) сплати акцизного податку, відсутність можливості якого в Україні призводить до необхідності господарюючим суб'єктам відволікати фінансові ресурси на авансову сплату податку, випуск та обіг податкових векселів.

В Україні, тією чи іншою мірою, всі ринки підакцизних товарів мають тіньову складову. Водночас їх специфіка та практика адміністрування акцизного податку вимагають різних умов та рівнів імплементації європейського досвіду у сфері контролю та державного регулювання. Відносна свобода у рівнях імплементації європейського законодавства дозволяє провадити гнучку політику податкового контролю, прискорити чи навпаки відстрочити, поглибити або взагалі ігнорувати окремі його елементи залежно від досягнутого рівня адміністрування акцизного податку та стратегічних цілей для певної групи підакцизної продукції.

Для можливих напрямів удосконалення контролю за обігом підакцизних товарів необхідна розробка нових та внесення змін до існуючих законодавчих та нормативних актів (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

**Нормативно-правові акти, що потребують доопрацювання або розробки в частині адміністрування та контролю акцизного податку**

<b>Напрями удосконалення контролю за обігом підакцизних товарів</b>	<b>Нормативно-правові акти, що потребують доопрацювання або розробки</b>
Монополізація оптового сегменту ринку тютюнових виробів та міцних алкогольних напоїв у середньостроковій та довгостроковій перспективі	внесення зміни до Закону України „Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів” від 19.12.1995 № 481/95-ВР
Ліцензування торгово-посередницької діяльності на ринку нафтопродуктів	внесення змін до Закону України „Про ліцензування певних видів господарської діяльності” від 1.06.2000 року № 1775-III; розроблення Наказу Міністерства палива та енергетики „Про затвердження ліцензійних умов з торгово-посередницької діяльності з нафтопродуктами (крім транспортування магістральними трубопроводами)”
Сертифікація та реєстрація обладнання для виробництва підакцизної продукції	внесення зміни до Закону України „Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів” від 19.12.1995 № 481/95-ВР

Перехід до дистанційних засобів контролю виробників та розпорядників складів підакцизної продукції	внесення змін до Податкового кодексу України, розроблення наказів/інструкцій Державної фіскальної служби України, що встановлюють вимоги, правила роботи та ведення обліку на акцизних складах, податкових постах та місцях зберігання підакцизних товарів.
Впровадження цифрових акцизних марок	внесення змін до Податкового кодексу України та відповідної постанови Кабінету Міністрів України
Створення системи електронного обміну документами про переміщення підакцизних товарів	внесення змін до Податкового кодексу України, скасування Порядку ведення Єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв (Постанова Кабінету Міністрів України від 09.10.2013 № 805) та розробка уніфікованого проекту Порядку наповнення системи електронного обміну документами про переміщення підакцизних товарів

Здійснення заходів щодо впровадження будь-якого з зазначених у табл. 5.3 напрямів поліпшуватиме протидію незаконному обігу підакцизних товарів, а реалізація одночасно декількох – синергетично збільшить ефект такої протидії. Водночас існують певні пріоритети щодо запровадження окремих кроків з удосконалення державного регулювання та податкового контролю (таблиця 5.4). Серед визначених як першочергові особливої уваги потребує впровадження заходів з удосконалення контролю у сфері обігу спирту, алкогольних напоїв та нафтопродуктів.

Ймовірним напрямом удосконалення здійснення контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів може стати монополія на оптову 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 вітчизняного виробника на внутрішньому та зовнішньому ринках, а також суперечить законодавству України та вимогам Євросоюзу. Державна монополізація оптового сегменту ринку не потребує значних

витрат та може бути запроваджена за короткий проміжок часу як світовий досвід, але при цьому слід забезпечити прозорий механізм ціноутворення задля створення однакових конкурентних умов виробникам.

Таблиця 5.4

**Рекомендації щодо змісту та черговості заходів  
з реформування контролю та державного регулювання  
за обігом підакцизних товарів**

<b>Захід</b>	<b>Черговість</b>	<b>Примітка</b>
<b>Тютюнові вироби</b>		
Запровадження реєстрації виробничого обладнання	першочерговий	запроваджено Законом України „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо посилення контролю за обігом підакцизних товарів та уточнення окремих податкових норм” від 12 серпня 2014 року № 1638-VII
Заборона імпорту фільтрів та паперу для виробництва сигарет підприємствами що не мають ліцензій на виробництво тютюнових виробів	першочерговий	запроваджено Законом України „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо посилення контролю за обігом підакцизних товарів та уточнення окремих податкових норм” від 12 серпня 2014 року № 1638-VII
Запровадження електронної марки	перспективний	доцільно запровадити з урахуванням вимог Директиви ради № 2014/40/ЄС та рамкової Конвенції ВООЗ
<b>Спирт та алкогольні напої</b>		
Запровадження електронного маркування продукції	першочерговий	паперові акцизні марки при сучасному рівні поліграфічного обладнання не є ефективними засобами захисту
Електронний обмін документами щодо руху підакцизних товарів	першочерговий	для спирту та міцних алкогольних напоїв
Впровадження режиму відстроченої сплати податку для спирту етилового	перспективний	скасовує інститут податкового векселя, зменшує витрати на адміністрування як з боку платника податку, так і з боку контролюючого органу
Реєстрація виробничого обладнання (ліній)	потенційний	захід носить дискусійний характер, потребує подальшого дослідження щодо доцільності запровадження



Скасування необхідності постійної присутності працівників фіскальних органів на акцизних складах	перспективний	відповідає задекларованій політиці партнерства фіскальних органів країни з платниками податків, зменшує витрати на адміністрування податків
Державна монополія на оптову торгівлю	альтернативний	у разі відсутності кроків щодо реалізації попередніх напрямів удосконалення та (або) посилення державної політики щодо обмеження споживання алкоголю населенням
<b>Нафтопродукти</b>		
Запровадження режиму відстроченої сплати акцизного податку та електронного обміну повідомленнями про рух підакцизних товарів	першочерговий	неможливість маркування підакцизних товарів даного типу вимагає створення умов, які виключають можливість легалізації в оптовому та роздрібному товарообороті контрафактної та контрабандної продукції, що призводить до несплати акцизного та інших податків
Запровадження ліцензування оптової та роздрібною торгівлі	першочерговий	впровадження такого інструменту дозволить зменшити кількість посередницьких структур, що використовуються з метою мінімізації податкових платежів, а також підвищити стандарти та вимоги безпеки у поводженні з небезпечною паливною продукцією
Скасування необхідності постійної присутності працівників фіскальних органів на податкових постах	перспективний	відповідає задекларованій політиці партнерства податкових органів з платниками податків, зменшує витрати на адміністрування податків контролюючим органом
<b>Газ та електроенергія</b>		
Включення газу та електричної енергії до переліку підакцизних товарів	перспективний	гармонізує вітчизняне податкове законодавство до вимог угоди між Україною та ЄС

Запровадження електронного маркування є ключовим елементом контролю у сфері обігу міцних алкогольних напоїв. А наступним кроком має бути встановлення контролю за рухом спирту та алкогольних напоїв за допомогою відповідної електронної системи контролю замість єдиного реєстру товарно-транспортних накладних. Режим від-

строченої сплати акцизного податку для цієї групи товарів може застосовуватися виключно для продукції, що виробляється для експорту, а також для спирту, що оподатковується за нульовою ставкою.

У сфері обігу нафтопродуктів, на наш погляд, необхідно повернутися до ліцензування для оптової та роздрібної торгівлі. Впровадження такого інструменту відповідає практиці багатьох країн і дозволить зменшити кількість посередницьких структур, що використовуються з метою мінімізації податкових платежів, а також підвищити стандарти та вимоги безпеки у поводженні з небезпечною паливною продукцією. Перешкоджає боротьбі з тіншовим обігом нафтопродуктів постійне пролонгування застарілих стандартів Євро 2 та Євро 3, відсутність пересувних лабораторій контролю для контролю якості палива на АЗС. Тому вважається за доцільне здійснення профільним міністерством аналізу та перегляду чинних порядків атестації виробників нафтопродуктів та проведення перевірок аналізу якості палива, а також механізмів впливу на систематичних та грубих порушників встановлених правил.

Додаткові заходи протидії контрафактному та тіншовому виробництву палив доцільно заборонити вільний обіг компонентів для їх виробництва. Крім того, з метою мінімізації ризику обігу моторного палива під видом альтернативного чи пального зі зменшеним вмістом сірки (щодо яких застосовуються пільгові ставки акцизного податку) може бути запроваджене технічне маркування такої продукції. При цьому мають бути забезпечені захист таких маркерів від підробок, спрощена процедура встановлення їх ідентичності та необхідної концентрації в пальному під час здійснення контрольних заходів.

Зазвичай у країнах ЄС існує практика застосування режиму відстроченої сплати акцизного податку при поставках продукції між акцизними складами, а податок до бюджету перераховує особа, яка відпустила товар у роздрібну мережу. Необхідність впровадження в Україні подібної до EMCS системи, щонайменше для міждержавних операцій, крім раціональної складової, викликана також зобов'язаннями, які виникають внаслідок підписання угоди про зону вільної торгівлі між Україною та ЄС [129].

Так, відповідно до статей 127, 350-352 даної Угоди, від України вимагаються заходи з налагодження міжнародного співробітництва у сфері оподаткування, гармонізації політики з протидії та боротьби з

шахрайством і контрабандою підакцизних товарів, впровадження міжнародних стандартів боротьби з ухиленням від сплати податків. Крім того, на нашу думку, принцип відстроченої сплати акцизного податку в Україні доцільно застосовувати на окремі групи підакцизних товарів, які призначені для споживання на внутрішньому ринку. Насамперед це стосується підакцизної продукції, що не продається поштучно у фасованому виді.

Особливого та стратегічного значення набуває запровадження для всієї групи нафтопродуктів режиму відстроченої сплати податку. Це означає, що податок нараховується умовно, і не сплачується у разі експорту товару або його використання у виробництві як сировини, а відповідну сплату до бюджету здійснює особа, яка забезпечує передачу товару кінцевому споживачу або продавцю, якщо його покупець не підтвердив факт його оприбуткування у електронній системі контролю. Такий спосіб адміністрування податку, хоча і значно збільшує коло платників податку та ускладнює його адміністрування, створює умови, що виключають можливість легалізації обігу контрафактного та контрабандного палива, накладає солідарну відповідальність усіх учасників ринку за участь у тіньових оборудках.

У контексті реалізації акцизної політики та реформування окремих податків, імплементації Європейських стандартів коло підакцизної продукції має бути розширене за рахунок газу та електроенергії, що також актуалізує питання запровадження режиму відстроченої сплати податку. Крім того, у відповідності до Європейських стандартів, енергетичні акцизи справляються також з вугілля та коксу. Водночас, зважаючи на низькі ставки податку у структурі ціни продукції та високу дотаційність вугільної промисловості, впровадження даного податку в Україні не вважається актуальним.

Враховуючи високу ліквідність тютюнової продукції, мають місце ризики контрабандного ввезення тютюнових виробів з країн, у яких розмір акцизу є меншим, а також контрафактне виробництво, виробництво без сплати податків суб'єктами, які займають незначний сегмент ринку. Аналіз матеріалів Державної фіскальної служби України свідчить про негативні тенденції з боку окремих господарюючих суб'єктів. Такі випадки вказують на високі ризики наявності тіньового та необлікованого виробництва тютюнових виробів окремими учасниками ринку. Схоже на те, що тіньові процеси ініціюються такими учасниками і набирають обертів. Сприяє цьому явищу розгалужена

мережа пунктів роздрібного продажу тютюнових виробів, недостатність застосовуваних заходів впливу на порушників законодавства.

Таким чином, для підвищення ефективності здійснення контролю за обігом тютюнових виробів необхідним є:

- впровадження ліцензійних умов на діяльність у сфері реалізації тютюнових виробів;

- запровадження системи електронного контролю за повнотою нарахування та сплати акцизного податку, що одночасно поєднує в собі можливість контролю за обсягами виробництва тютюнових виробів, повнотою нарахування і сплати акцизного податку, підтвердження автентичності тютюнових виробів будь-якою зацікавленою особою (співробітником контролюючого органу, представником підприємства торгівлі, споживачем) та моніторингу їх руху/переміщення за всім ланцюгом поставок;

- заборона посередницької діяльності з торгівлі витратними матеріалами (фільтри, папір, пачки) та сировиною для виробництва тютюнових виробів;

- впровадження комплексу заходів з виявлення тіньової та контрафактної продукції, посилення відповідальності за виробництво та збут такої продукції;

- здійснення реєстрації обладнання для промислового виробництва тютюнових виробів та встановлення прозорої процедури знищення конфіскованого обладнання, яке використовується для виробництва контрафактної та нелегальної продукції.

Перехід на цифрові акцизні марки дозволить звести до мінімуму наявність та обіг нелегальної продукції у ліцензованих продавців. Крім того, ефективне адміністрування специфічних акцизів потребує дотримання ряду вимог щодо ліквідації незаконної торгівлі підакцизними товарами, що, зокрема, стосується заходів, визначених рамковою конвенцією ВООЗ із боротьби проти тютюну [115] (далі – Конвенція).

У намаганні посилити заходи щодо протидії незаконній торгівлі ряд країн – учасниць Конвенції у листопаді 2012 року додатково уклали протокол щодо протидії незаконній торгівлі тютюновими виробами. Ключові положення даного протоколу зосереджені у його III частині і стосуються необхідності ліцензування сегментів виробництва та торгівлі, необхідної обережності при виборі оптових покупців, вимог до обліку, відстеження поставок партій товару, безпеки та по-

переджувальних заходів, реалізації через Інтернет, вільних зон та міжнародного транзиту, безмитного продажу. Інші важливі положення протоколу стосуються таких порушень, як протиправна поведінка та кримінальні злочини, арешт платежів та утилізація/ліквідація конфіскованої продукції. Протокол висвітлює питання міжнародної співпраці, включаючи звітність та обмін інформацією, допомогу та співробітництво, взаємну адміністративну та правову допомогу та екстрадицію підозрюваних у злочинах.

З урахуванням того, що проблема надмірного споживання алкоголю є гострою для України через поширену традицію споживання міцних алкогольних напоїв, аналогічні визначенням у Протоколі щодо протидії незаконній торгівлі тютюновими виробами підходить доцільно до застосування у сфері контролю та регулювання за обігом алкогольної продукції.

В Україні, як і в багатьох країнах колишнього ССРСР, був введений збір на легкові іноземні автомобілі. З часом з метою захисту вітчизняного виробника і приведення законодавчої бази до вимог СОТ відповідний збір було трансформовано у акцизний податок. Враховуючи високу вартість акцизів на імпортовані автомобілі, зокрема які були у використанні, протягом тривалого періоду, в Україні було напружено ряд типових схем, зокрема:

- ухилення від сплати податків шляхом нецільового використання пілг, які надавалися законодавством України деяким категоріям громадян;
- часткове ухилення від сплати податків (заниження рівня оподаткування) шляхом подання митниці неправдивих даних про технічні та інші характеристики ввезених транспортних засобів;
- часткове ухилення від сплати податків шляхом ввезення транспортних засобів поагрегатно;
- ухилення від сплати податків шляхом реєстрації ввезених транспортних засобів в органах ДАІ за підробленими документами;
- ухилення від сплати податків шляхом подання митним органам неправдивих даних про мету ввезення транспортного засобу;
- легалізація ввезених транспортних засобів на митній території України через рішення суду.

З набуттям чинності Податкового та Митного кодексів більшість схем застаріли, стали ризикованими або носять суто кримінальний характер. Актуальними та масштабними залишаються використання

схем поагрегатного ввезення, де при розмитненні сплачується акциз від 218 до 872 євро за штуку та ввезення автомобілів під кодами 8702 та 8704 як таких, що призначені для перевезення відповідно пасажирів та вантажів. Тому вже неодноразово пропонується ліквідувати дану схему, зобов'язавши власників транспортних засобів сплачувати повну ставку акцизного податку у разі подальшого переоформлення таких автомобілів у легкові. Проте не всі, навіть уже ввезені автомобілі, були і будуть переоформлені у легкові. Враховуючи наведене, необхідна чітка інструкція по визначенню коду автомобіля при митному оформленні з метою недопущення двозначних трактувань. Водночас органами ДАІ потрібно активізувати заходи щодо виявлення та припинення експлуатації транспортних засобів, які не відповідають заявленим у технічних паспортах критеріям до усунення таких недоліків.

Ефективність адміністрування податків напряму залежить від наявності та стану функціонування системи управління податковими ризиками. Практика виявлення та супроводження податкових ризиків з акцизного податку, що визначаються на рівні Державної фіскальної служби України носить епізодичний характер. Водночас управління акцизними ризиками з урахуванням особливостей акцизного оподаткування та спеціального законодавства з регулювання обігу підакцизних товарів дозволяє істотно підвищити ефективність адміністрування акцизних податків. Самі ризики акцизного податку залежно від характеру ймовірного порушення, на нашу думку, доцільно розрізняти наступним чином (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

**Види ризиків зі сплати акцизного податку  
залежно від характеру ймовірного порушення**

<b>Вид ризику</b>	<b>Відповідальний підрозділ Державної фіскальної служби України за його відпрацювання та супроводження</b>
ризик заниження обсягів виробництва підакцизної продукції або ризик тіньового виробництва	підрозділ податкового контролю, оперативний підрозділ Державної фіскальної служби України
ризик нецільового використання підакцизної продукції	підрозділи адміністрування та податкового контролю

ризик неправомірного застосування податкових пільг та преференцій	підрозділи адміністрування та податкового контролю
ризик помилки при складанні звітності	підрозділи адміністрування та податкового контролю
ризик контрафактного виробництва	оперативний підрозділ Державної фіскальної служби України
ризик тіньового обігу	оперативний підрозділ Державної фіскальної служби України
ризик прикриття діяльності з незаконного виготовлення підакцизної продукції (легалізації доходів отриманих злочинним шляхом)	оперативний підрозділ Державної фіскальної служби України
ризик порушень правил обігу підакцизних товарів	підрозділи контролю за обігом та оподаткуванням

У свою чергу, виявлення того чи іншого ризику може бути визначено на основі індикаторів. Спробуємо визначити основні індикатори ризиків для акцизного податку (табл. 5.6). Слід зазначити, що вказаний перелік індикаторів ризиків не є остаточним, що не виключає коригувань з урахуванням практичних аспектів адміністрування, змін законодавства, складності виявлення та супроводження індикатора ризику через його слабкий зв'язок із самим ризиком.

Таблиця 5.6

### Основні індикатори ризиків зі сплати акцизного податку

Вид ризику відносно об'єкта оподаткування	Індикатор ризику
Прямий, що потребує оперативного відпрацювання	реалізація підакцизних товарів без наявності ліцензій (подання податкової звітності щодо нарахування сум податку) чи без реєстрації фактів реалізації в Системі контролю за обігом підакцизних товарів (у разі її впровадження)
Опосередкований	відсутність електронних повідомлень про відвантаження чи оприбуткування підакцизної продукції понад проміжок часу, що є середнім для даного суб'єкта в Системі контролю за обігом підакцизних товарів (у разі її впровадження)
Опосередкований	порушення нумерації товарно-транспортних накладних
Опосередкований	зменшення нарахування сум акцизного податку порівняно з відповідним періодом минулого року понад 5 відсотків

**Розділ 5. Вдосконалення державного контролю  
ринку підакцизних товарів**

Продовження таблиці 5.6

Опосередкований	зміна структури випуску продукції у бік зростання частки, звільненої від оподаткування, або такої, що оподатковується за нульовою ставкою
Опосередкований	невідповідність динаміки зміни обсягів випуску продукції та її собівартості
Опосередкований	зменшення суми нарахованого податку на суми втрат, наближених до норм
Опосередкований	коригування податкової звітності у бік зменшення нарахованої суми акцизу
Опосередкований, потребує оперативного відпрацювання	придбання ТМЦ без їх подальшої реалізації, які згідно з класифікацією товарної номенклатури зовнішньоекономічної діяльності можуть бути призначені для виробництва підакцизних товарів
Опосередкований, потребує оперативного відпрацювання	оприбуткування чи відвантаження підакцизної продукції на від чи на користь осіб з ознаками фіктивності або таких, що не мають відповідних ліцензій (не зареєстровані види діяльності)
Опосередкований, потребує оперативного відпрацювання	наявність випадків втрати марок акцизного податку
Прямий	інформація про випадки виявлення немаркованої продукції даного виробника
Опосередкований	масова реклама товару чи бренду без відповідного зростання обсягів їх реалізації
Прямий	наявність матеріалів експертиз про невідповідність якості продукції вимогам та стандартам даного виду
Прямий	факти не допуску посадових осіб податкової служби до місць зберігання підакцизної продукції
Опосередкований	наявність залишків нереалізованої продукції на складах (місцях зберігання) протягом тривалого часу при відсутності великих обсягів реалізації
Прямий	порушення митних режимів транзиту підакцизної продукції, тимчасового ввезення, переробки тощо
Прямий або опосередкований залежно від контексту викладених матеріалів	наявність звернень правоохоронних органів, журналістських публікацій та розслідувань, постанов слідчих щодо можливих порушень у сфері виробництва та обігу підакцизної продукції
Прямий або опосередкований залежно від контексту викладених матеріалів	виявлення в ланцюгах постачання СГ, що є фігурантами кримінальних справ з незаконного обігу підакцизних товарів
Прямий	відсутність фактів підтвердження перетину митного кордону (підтвердження оприбуткування) при експорті підакцизних товарів



Новітня парадигма ризик-менеджменту передбачає безперервний та інтегрований процес управління податковими ризиками. Водночас в умовах великих систем та обмеженості ресурсів реагування на кожний ризик чи індикатор ризику є невиправданим та неефективним заходом. Але фіскальні органи України мають забезпечити оперативність виявлення порушень податкового та митного законодавства відповідно до принципу, що чим коротший термін від дати вчинення правопорушення до його виявлення, тим вища ймовірність відшкодування та упередження в подальшому бюджетних втрат. Даним принципом можна знехтувати, якщо сума можливого порушення є незначною для платника [13, с. 34–36].

Тому в системі відпрацювання податкових ризиків необхідно передбачити пріоритетність, обов'язковість та спосіб вжиття контрольних заходів залежно від економічної доцільності, податкової поведінки платника податків, ймовірності встановлення порушення. Доцільно розрізняти ризики підвищеного ступеня, що потребують оперативного відпрацювання, та ризики помірною, незначною або опосередкованого значення, що дозволяють дистанційний їх супровід та відпрацювання.

Для ефективного управління податковими ризиками зі сплати акцизного податку постає необхідність у розробленні та запровадженні автоматизованої системи відбору та управління податковими ризиками. Функціонально система має забезпечити розподіл суб'єктів господарювання за видами акцизного платежу, включати АРМи, що супроводжують відпрацювання ризиків у розрізі суб'єктів господарювання, визначають пріоритетність та вид контрольних заходів, супроводжують та забезпечують контроль дистанційного відпрацювання ризиків.

Невід'ємним доповненням системи управління податковими ризиками має стати:

- напрацювання стандартів, методик та алгоритмів опрацювання податкових ризиків з метою застосування об'єктивного та єдиного підходу до складання та реалізації матеріалів перевірок;
- створення та постійне наповнення бази видів порушень податкового законодавства з зазначенням прикладів, рекомендацій і способів їх встановлення, фіксування та формування доказової бази. Використання внутрішніх резервів розвитку інструментів контрольної

перевірочної роботи за рахунок виявлення та розповсюдження передового досвіду регіональних податкових органів.

Негативне значення для ефективності адміністрування податків несуть вірогідні ризики недосконалості законодавчого та нормативного забезпечення адміністрування податків. Тому окремі регулятивні та контрольні аспекти норм спеціального законодавства потребують перегляду та вдосконалення. Так, високі ризики в адмініструванні акцизного податку притаманні сфері обігу спирту та алкогольних напоїв. І це незважаючи на те, що види діяльності досить жорстко регламентуються 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 Кодексу, а також розробленими на їх основі нормативними актами.

Потужним інструментом протидії незаконному обігу підакцизних товарів є відповідні системи наскрізного електронного моніторингу. На користь їх впровадження свідчить не лише світова практика, а й відносна простота впровадження, з огляду на сучасний 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 факту її реалізації. Відповідно втрата або поява незареєстрованого товару буде прямо вказувати на ту ланку системи, що носить протиправний характер та дозволить вжити заходи відповідного реагування.

Для наступного порівняння можливостей вітчизняного контролю з електронною системою контролю країн ЄС на прикладі алкогольної продукції, 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 у Державній фіскальній службі України, зокрема:

- державний реєстр витратомірів – лічильників обсягу виробленого спирту етилового;
- єдиний реєстр товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв;
- система зіставлення податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ;

- єдиний реєстр реєстрації податкових накладних;
- електронна стрічка РРО;
- єдиний державний реєстр місць зберігання алкогольних напоїв;
- реєстри ліцензій СГД, які мають право на здійснення операцій у сфері виробництва та розподілу підакцизних товарів;
- спеціальна та податкова звітність суб'єктів господарювання.

Зазначені інформаційні ресурси містять певні відомості для функціонування системи наскрізного моніторингу руху підакцизних товарів. Так, ведення реєстру витратомірів-лічильників та єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв є відправною точкою для наповнення електронних баз даних системи моніторингу підакцизних товарів, а електронних касових стрічок – її завершальним етапом [12, с. 18].

Запровадження єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв і Єдиного державного реєстру витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового дозволяє виявляти розбіжності в обсягах відпуску алкогольної продукції з наступними ланками її обігу за рахунок аналізу та зіставлення відомостей, отриманих з інших податкових баз даних. При цьому необхідно враховувати особливості функціонування інформаційних систем та ресурсів, що можуть бути використані для моніторингу руху підакцизних товарів.

Використання в цілях моніторингу оптових поставок єдиного реєстру податкових накладних має певні обмеження, зокрема, незручність використання даного ресурсу полягає у тому, що облік податкових зобов'язань з ПДВ ведеться за першою подією (поставка чи оплата), водночас як виникнення зобов'язань зі сплати акцизу – при відвантаженні готової продукції, а в самих податкових накладних не вказуються дані про суми акцизного збору і об'ємний вміст спирту у відповідній партії товару. Характерно, що партії товару при проходженні ланцюга від виробника до торговельної мережі змінюються, роздроблюються, змішуються. Усе 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 зіставлення податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ (у тому вигляді, що функціонує) дозволяє проводити

звірки з ПДВ та не дає такої можливості для акцизного податку через відсутність відповідних даних у 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.

Використання електронної стрічки РРО має стратегічне значення для здійснення контролю за роздрібним сегментом торгівлі підакцизними товарами. Нині у фіскальних чеках РРО зазначення якісних характеристик підакцизних товарів не передбачено. Проте у разі внесення відповідних законодавчих змін фіскальні органи матимуть змогу здійснювати моніторинг за рухом підакцизних алкогольних товарів від виробника (імпортера) 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) [101]. Для оптових продавців алкогольних напоїв передбачено подання звіту про обсяги придбання та реалізації алкогольних напоїв за формою 1-ОА [102]. Проте для ретельного аналізу ринку алкогольної продукції, наскрізного моніторингу за стягненням акцизу, використання даної звітності неможливе через зазначення в них не пов'язаних між собою показників, недотримання принципу повного охоплення операцій з підакцизними товарами.

Ключовим елементом ефективності будь-якої системи моніторингу має бути аналітичний блок із виявленням відхилень від прийнятих стандартів та алгоритм відпрацювання встановлених ризиків. У контексті створення наскрізної системи моніторингу на основі використання наявних інформаційних систем та ресурсів, для підвищення її ефективності пропонуються наступні заходи:

1. 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 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 якісні показники підакцизного товару. Відповідні дані необхідно запровадити при заповненні первинних супровідних документів та податкових накладних. Це дозволить на основі вже існуючих інформаційних ресурсів із зіставлення податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ, контролювати рух акцизної складової у вартості підакцизних товарів від виробника до споживача.

3. З метою синхронного відображення покупцями та продавцями відомостей про контрольовані операції з підакцизними товарами у податковій звітності з ПДВ та акцизного податку необхідно внести зміни до Кодексу в частині права на податковий кредит, що виникає при придбанні підакцизної продукції лише за фактом її оприбуткування.

4. Впровадження поряд з акцизними марками інструментів контролю з високим ступенем захисту від підробок, комплексних цифрових систем, що дозволяють як споживачам, так і контролюючим визначати легальність походження продукції та сплату акцизного податку.

5. Застосування інституту реєстрації обладнання для промислового виробництва алкогольних, тютюнових виробів та встановлення прозорої процедури знищення конфіскованого обладнання, яке використовується для виробництва контрафактної продукції та нелегальної продукції шляхом внесення відповідних змін до чинного законодавства України.

Перевагою наданих пропозицій є відносна простота впровадження, мінімальне внесення змін до законодавчих актів, можливість аналогічного запровадження до більшості груп підакцизних товарів. Водночас сфери обігу окремих видів підакцизних товарів вимагають, як у випадку з тютюновими виробами, застосування додаткових заходів контролю, врахування міжнародних підходів, гармонізації з нормами інших країн та наддержавних утворень, що, зокрема, зумовлено

необхідністю виконання міжнародних конвенцій, імплементації угоди про зону вільної торгівлі та асоціацію України та ЄС.

Таким чином, нині фіскальними органами України створені певні умови для функціонування системи наскрізного моніторингу за рухом підакцизних товарів. Водночас необхідно вжити заходів щодо адаптації її елементів до потреб наскрізного моніторингу та їх синхронного використання. Водночас ряд відповідних підзаконних нормативних актів, що регламентують функціонування окремих елементів системи моніторингу, потребують ретельного доопрацювання та синхронізації між собою. Варто зазначити, що навіть незначна частина (менше 0,1 %) технічних помилок та збоїв при проведенні операцій з підакцизними товарами, наповненні баз даних, складанні податкової звітності, товарно-транспортних накладних та податкових накладних здатні сформувати великий масив ризиків несплати акцизного податку, для відпрацювання якого необхідне відволікання значного людського ресурсу та організації великої кількості позапланових перевірок, що може нівелювати витрачені зусилля та ефекти від впровадження системи наскрізного моніторингу.

У іншому випадку доцільно вибудовувати нові системи контролю за рухом підакцизних товарів на всіх ланцюгах їх проходження, за наявності якої усвідомлення платниками того факту, що обіг підакцизних продукції та товарів в обхід системи носить суто протиправний характер та є питанням роботи фіскальних та правоохоронних органів, відповідно матиме профілактичний стримуючий ефект для суб'єктів ринку. Як альтернативи вітчизняним інструментам протидії незаконному обігу підакцизних товарів доцільно розглянути можливість впровадження електронної системи контролю європейського зразка. Узявши за основу європейський досвід, в Україні з одного боку може бути забезпечено уніфікацію стандартів та норм щодо обігу підакцизних товарів, а з іншого – поетапне введення та певні обмеження цих стандартів для різних груп підакцизних товарів залежно від поточних проблем адміністрування акцизного податку. Це забезпечить гнучкий підхід, який дозволить мінімізувати ризики перехідного періоду внаслідок впровадження нових правил та мінімізувати витрати при подальшому адмініструванні акцизного податку.

## **5.5. Перспективи впровадження в Україні централізованої автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів**

Сучасний стан адміністрування акцизного податку в Україні, рівень тінізації ринку підакцизних товарів вказує на необхідність впровадження інноваційних інструментів контролю за їх виробництвом та обігом. Існуюча практика адміністрування та контролю не забезпечує реалізацію фіскального та регулюючого потенціалу специфічних акцизів, особливо в частині оподаткування алкогольних напоїв та нафтопродуктів. Зазначимо, що поширення автоматизованих систем контролю за обігом підакцизних товарів є загальною тенденцією реалізації акцизних політик багатьох розвинених країн світу. Їх беззаперечними перевагами (проти наявної практики адміністрування) є економічність, оперативність, точність, рівень охоплення, мінімізація корупційних ризиків тощо.

В Україні впровадження систем дистанційного контролю було передбачено стратегічним планом розвитку Міністерства доходів і зборів на 2013–2018 роки. Необхідними чинниками реалізації автоматизованих систем контролю є наявність телекомунікаційних мереж, спеціалізованого обладнання, відповідного програмного забезпечення та створення відповідної нормативно-правової бази. Специфіка підакцизних товарів, що можуть реалізовуватися в фасованому вигляді (тютюнові вироби та алкогольні напої) та в інших одиницях об'єму, ваги та енергії, визначає два способи організації систем контролю: електронне маркування (для продуктів, що реалізуються у фасованому вигляді) та відстеження поставок немаркованої підакцизної продукції на всіх етапах її обігу від виробника до трейдера, що здійснив відпуск у роздрібну мережу.

Поки що Україну не можна відносити до переліку країн, що є лідерами використання інформаційних технологій, зокрема у сфері державного управління та контролю. Тому особливо важливим для впровадження автоматизованої системи контролю в Україні є врахування наявних кращих світових практик.

Так, у країнах ЄС створення та широке застосування системи EMCS, крім контрольного призначення, забезпечує дотримання принципу вільного руху товарів на єдиному Європейському ринку на

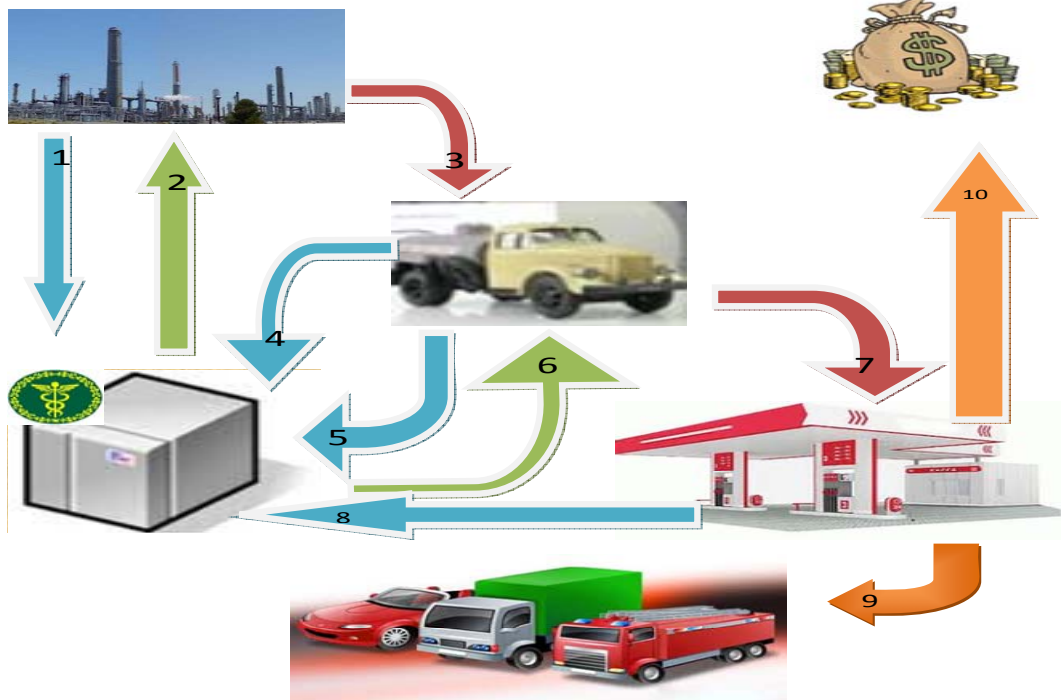
принципах відстрочення сплати акцизу та його сплати у країні за місцем кінцевого споживання. В основі даної системи лежить функціонування інституту акцизних складів та режиму відстроченої сплати акцизного податку. Система EMCS передбачає, що постачальники підакцизних товарів у режимі реального часу вносять до єдиної бази електронні документи про їх відвантаження. Водночас трейдери несуть солідарну відповідальність за сплату податку. Так, якщо покупець не підтвердить факт оприбуткування підакцизних товарів, солідарний обов'язок сплати податку виникає у постачальника, від якого утворився обрив ланцюга поставок. Крім того, країни-члени ЄС здійснюють постійний обмін інформацією про обіг підакцизних товарів.

Використання системи EMCS у її класичному вигляді є обов'язковим у випадку здійснення поставок підакцизних товарів між країнами-учасниками. Для підакцизних товарів, що призначені для використання на внутрішньому ринку, можуть використовуватись підходи організації контролю як на основі рішень системи EMCS, так і зовсім відмінні від неї. Як уже зазначалося вище, для зміщення акцентів контролю з виробників підакцизних товарів на сферу обігу в Україні доцільно запровадити режим відстроченої сплати (рис. 5.5), зокрема для номенклатурної групи, що не передбачає можливості їх маркування (спирт, нафтопродукти, газ, електроенергія). Таким чином, для газу та електричної енергії акцизний податок повинен перераховуватися до бюджету розподільчими компаніями, а для нафтопродуктів, що використовуються як паливо – АЗС та трейдерами, що реалізують оптові партії підакцизних товарів комерційним споживачам.

Використання механізму солідарної відповідальності забезпечує подвійний контроль за рухом підакцизних товарів, робить виробників та оптових посередників незацікавленими сторонами у мінімізації сплати акцизного податку. З іншого боку покупець, що змушений задекларувати факт оприбуткування товару, більш прискіпливо ставитися до якості товару, його відповідності супровідним документам. Такий подвійний контроль буде присутнім по всій ланці постачання, включно до потрапляння товару в кінцеву точку продажу. В свою чергу, кінцевий продавець зобов'язаний буде при продажі товару утримувати та перераховувати складову акцизу у вартості товару до бюджету. Он-лайн моніторинг за роздрібною реалізацією підакцизних



товарів можна здійснювати за допомогою електронної касової стрічки, що нині впроваджується.



**Рис. 5.5. Схема обміну документами на відпуск підакцизної продукції, що призначена для споживання на території України, та сплати акцизного податку до бюджету**

Відповідно на схемі:

1 – надсилання електронної форми адміністративного супровідного документа (далі – АСД) на відпуск партії підакцизної продукції виробником (імпортером) до серверу фіскального органу;

2 – автоматичні реєстрація, перевірка АСД, надання дозволу на відпуск продукції фіскальним відомством;

3 – переміщення товару до оптового посередника;

4 – підтвердження факту оприбуткування продукції за АСД покупцем;

5 – надсилання електронної форми АСД на відпуск партії продукції;

6 – автоматичні реєстрація, перевірка АСД, надання дозволу на відпуск продукції фіскальним відомством;

7 – переміщення товару наступному учаснику;

8 – підтвердження факту оприбуткування продукції за АСД покупцем;

9 – продаж підакцизного товару кінцевому споживачу;

10 – сплата акцизного податку до бюджету податковим агентом (трейдером, що здійснив продаж кінцевому споживачу).

При такому способі адміністрування акцизного податку, коли фактично податок сплачується кінцевим споживачем та перераховується до бюджету продавцем, основною його перевагою є відсутність необхідності вимивання обігових коштів виробників та продавців підакцизних товарів для сплати акцизного податку. Водночас такий підхід має певні недоліки, що насамперед пов'язані зі збільшенням кількості платників акцизного податку та відповідно транзакційних витрат як суб'єктів господарської діяльності, так і контролюючих органів. Для прикладу, з нафтопродуктів кількість платників зростає з 50 підприємств до кількох тисяч юридичних та фізичних осіб, які здійснюють оптову та роздрібну торгівлю паливом. Аналіз вказує, що загальна кількість АЗС на кінець 2013 року становила 7833 [77], водночас кількість їх реальних власників у декілька разів є меншою, що зумовлено специфікою мережевої структури даного бізнесу. Об'єктивно, кількість оптових постачальників палива є у кілька разів меншою за кількість учасників роздрібного ринку.

Визначальним критерієм щодо необхідності переходу на адміністрування акцизного податку в режимі відстроченої сплати є очікуваний рівень збільшення податкових надходжень. Майже загальновищезаним є факт, що тіньовий рівень обігу нафтопродуктів в Україні досягає рівня в 25–30 %, тому збільшення податкових надходжень можливе виключно за рахунок детінізації відповідного сектору економіки.

Логічно також припустити, що з метою обмеження кількості платників акцизного податку та спрощення його адміністрування доцільно акцизний податок стягувати у оптовика, що здійснив відпуск товару у роздрібну мережу, як це, зокрема, практикується у більшості країн ЄС. У такому випадку розпорядники АЗС все одно повинні бути учасниками електронного документообігу та мають нести сувору відповідальність, включно до позбавлення права на ведення діяльності, за операції з нафтопродуктами у разі їх невідображення в Електронній системі контролю за обігом підакцизних товарів (далі – ЕСКАТ).

Водночас переведення розпорядників АЗС у статус платників акцизного податку виключить можливість ними залишатися у категорії добросовісних набувачів нелегальних партій товару, де у складі ціни придбання начебто вже наявний сплачений до бюджету акцизний податок. Зазначимо, що варіанти впровадження режиму відстроченої сплати акцизного податку потребують у подальшому більш ретельного аналізу, громадського обговорення та погодження.

Загалом запровадження режиму відстроченої сплати податку на основі електронної системи контролю за обігом підакцизних товарів дозволить:

- зменшити рівень тінізації ринку підакцизних товарів;
- уніфікувати правила адміністрування акцизного податку;
- послабити адміністративний тиск на платників податків за рахунок скасування інституту податкового векселя, збереження обігових коштів суб'єктів господарювання;
- забезпечити ефективний контроль за обігом нафтопродуктів, зокрема що оподатковуються за пільговими ставками;
- створити передумови до розширення переліку підакцизних товарів (енергетична група) та відповідного скасування зборів у вигляді цільових надбавок до діючих тарифів на природний газ, на електричну та теплову енергію;

Зазначимо, що певні ризики несплати акцизного податку зберігаються в вертикально-інтегрованих структурах або внаслідок змов покупців з виробником шляхом реалізації палива за документами з іншими технічними характеристиками, що дозволяють застосовувати знижені ставки. Водночас контролюючий орган шляхом моніторингу та аналізу даних ЕСКАТ, інших баз даних фіскальних органів держави та іншої зовнішньої інформації буде спроможний визначити ризики правопорушень та зловживань з метою їх подальшого усунення.

Додатковими елементами контролю за обігом підакцизних товарів у режимі відстроченої сплати акцизного податку можуть бути:

- моніторинг акцизних складів та податкових постів. При цьому такий контроль має бути дистанційним, що, в свою чергу, можливо досягти за рахунок встановлення витратомірів-лічильників, веб-камер пунктів пропуску;
- періодичне інспектування акцизних складів та податкових постів представниками контролюючого органу;
- обов'язок автотранспортних підприємств брати на перевезення вантажі з належно оформленими супровідними документами – тобто такими, які зареєстровані на сервері податкової служби;
- контроль якості палива державним стандартам та супровідним документам. Необхідно створення правових підстав для утворення та функціонування експертно-контрольного підрозділу, що здатний буде забезпечити щорічний контроль близько 5–10 % від наявної кількості

АЗС на базі пересувних лабораторій, на зразок тих, що використовуються автозаправними корпораціями для контролю своїх мереж.

Організаційно учасниками ЕСКАТ повинні бути суб'єкти підприємницької діяльності, які мають ліцензії на здійснення діяльності у сфері виробництва, обігу та розподілу підакцизної продукції, а також підприємства, що внесені Кабінетом Міністрів України до переліку підприємств, що використовують підакцизну продукцію як сировину для виробництва продукції.

Для впровадження ЕСКАТ цілий ряд законодавчих актів потребують внесення змін з огляду на необхідність створення ефективної системи адміністрування акцизного податку. Зокрема, зміни мають бути внесені до Податкового кодексу України [85] в частині розширення та уточнення понятійного апарату – термінології, що пов'язана з адмініструванням акцизного податку: підакцизна продукція, акцизний склад, податковий пост, місце зберігання нафтопродуктів, режим відстрочення сплати акцизного податку, адміністративний супровідний документ, електронна система контролю за обігом підакцизних товарів, платник акцизного податку та ін. Потрібно встановити уніфіковані правила адміністрування податку щодо продукції, на які поширюється режим відстрочення сплати акцизного податку, а також до Закону України „Про ліцензування певних видів господарської діяльності” [106] від 1.06.2000 року № 1775-III у частині розширення переліку видів діяльності, що підлягає ліцензуванню в частині виробництва, зберігання, оптового та роздрібного продажу нафтопродуктів.

Окремої уваги потребує визначення статусу адміністративного супровідного документа. Вважаємо, що це повинна бути уніфікована форма первинного документа, яка є елементом контролю за обігом підакцизної продукції, складається у кількох примірниках, зокрема для продавця та покупця, контролюючого органу та перевізника. У такому випадку відпуск підакцизного товару та його перевезення буде можливим лише на підставі зареєстрованого адміністративного супровідного документа в ЕСКАТ, виключно між акцизними складами та місцями зберігання підакцизних товарів.

Учасники ЕСКАТ повинні бути зобов'язані здійснювати контроль за цільовим рухом підакцизної продукції та нести за це солідарну відповідальність, що передбачає контроль за оприбуткуванням та підтвердженням поставки покупцем-учасником. Одночасно причини

перевищення вхідного податку над вихідним мають бути підтвержені даними податкової звітності, що може бути зумовлено збільшенням залишків товарних запасів, відпуском продукції категоріям споживачів зі зменшеними ставками оподаткування, експортних поставок, використанням у виробництві. При цьому обсяги підакцизної продукції, що використана для виготовлення інших товарів, мають кореспондуватися з обсягами виробництва таких товарів у межах виробничих норм, технічних умов, стандартів тощо. Податкова звітність з акцизного податку має бути переглянута з урахуванням пропозицій щодо розширення переліку підакцизної продукції та функціональних можливостей електронної системи контролю за обігом підакцизної продукції.

Для ефективної реалізації заходів, направлених на гармонізацію європейського та вітчизняного законодавства, потрібне також врахування наступних основних настанов ЄС з питань адміністрування акцизного податку та регулювання обігу підакцизних товарів (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

### Основні нормативні акти ЄС, що регламентують адміністрування акцизних платежів

Назва регулятивного акту	Опис змісту
Регламент Комісії (ЄЕС) № 2719/92 від 11 вересня 1992 р. щодо супровідних адміністративних документів для руху підакцизних товарів при режимі призупинення збору [153]	Визначає порядок оформлення адміністративного супровідного документа для руху підакцизних товарів (скасовано при переході на електронний обмін документами)
Регламент Комісії (ЄС) № 684/2009 від 24 липня 2009 р. по впровадженню Директиви 2008/118/ЄС щодо комп'ютеризованих процедур за рухом підакцизних товарів у режимі призупинення сплати акцизного податку [152]	Встановлює порядок формування та направлення і коригування електронних форм документів про переміщення підакцизних товарів
Директива № 2008/118 ЄС від 16.12.2008 про спільні засади справляння акцизного податку та відміни Директиви 92/12 ЄЕС [155]	Загальні засади та принципи оподаткування акцизним податком у країнах-членах ЄС
Рішення № 1152/2003/ЄС від 16.06.2003 про комп'ютеризацію пересування та нагляду за підакцизними товарами	Визначає організаційні та деякі технічні засади функціонування комп'ютеризованої системи контролю за рухом підакцизних товарів

Крім того, має бути розроблено ряд нормативно-правових актів, що встановлюють:

- порядок роботи Електронної системи контролю за обігом підакцизних товарів та електронного обміну документами з обігу підакцизної продукції;
- порядок реєстрації платників податків у Електронній системі контролю за обігом підакцизних товарів;
- порядок роботи акцизних складів та податкових постів.

Успішна реалізація проекту централізованої електронної системи контролю за обігом підакцизної продукції дозволить зіставляти вхідні та вихідні суми акцизного податку, здійснювати контроль за рухом маркованих підакцизних товарів, перешкоджати тіньовому обігу продукції, визначати ризики несплати акцизного податку. Слід зазначити, що протягом останніх років все більшого значення та поширення в сучасних системах контролю за обігом підакцизних товарів у розвинених країнах набувають електронні акцизні марки. При цьому окремі країни, наприклад Швейцарія, запроваджують електронні акцизні марки, незважаючи на те, що рівень нелегального обігу окремих категорій підакцизних товарів є незначним, в основному для скасування податкової звітності.

Електронна акцизна марка є носієм спеціального коду (шифру), що містить детальну інформацію про виробника, товар, номер партії товару та інших відомостей. Крім того, у міру просування партії товару до споживача фіскальний орган отримує можливість ідентифікувати подальших покупців товарної партії та місць її продажу. На сьогодні існує більш нагальна потреба у електронному маркуванні алкогольних напоїв, а маркування тютюнових виробів потрібно проводити з максимальним урахуванням вимог та стандартів ЄС, що визначені Директивою ради ЄС №2014/40/ЄС та є обов'язковими на території Союзу з 2019 року та з 2024 року.

З досліджених варіантів реалізації систем електронного маркування підакцизної продукції можна сформулювати ряд висновків та рекомендацій щодо запровадження такої системи:

- застосування електронних марок бажано здійснювати безпосередньо на виробничих лініях заводів-виробників шляхом нанесення унікального коду, що одразу фіксується на головному сервері фіскальної служби з метою уникнення додаткових витрат на адміністрування

обігу паперових акцизних марок та недопущення їх копіювання для легалізації нелегальної продукції. Для забезпечення додаткового рівня захисту від імітування електронної акцизної марки нанесення коду можна здійснювати на голограми з високим ступенем захисту, що мають реалізовуватись виключно виробникам (імпортерам) підакцизних товарів;

- необхідно відстежувати рух, а також здійснювати контроль за обігом підакцизної продукції на всіх ланках її проходження, включно з продажем у роздрібній мережі;

- невід'ємним елементом такої системи повинна стати можливість споживачів контролювати легальність походження товару через направлення СМС з унікальним кодом, а також шляхом зчитування графічних штрих-кодів мобільними телефонами (смартфонами). Використання такого інструмента також дозволить споживачам інформувати контролюючі органи про випадки підробки або нелегальної торгівлі;

- забезпечення синхронного використання усіх елементів центральної системи за обігом підакцизних товарів. Зокрема, електронна марка має кореспондувати з номером партії підакцизної продукції, який, у свою чергу, повинен знаходити відображення у супровідних документах, електронній системі обміну документами (повідомленнями) про відпуск і рух підакцизних товарів, автоматизованій системі контролю акцизного складу;

- використання рішень та програмних комплексів, що організаційно та технічно сумісні з європейським законодавством та системою контролю EMCS.

## ВИСНОВКИ

Проблематика формування та реалізації акцизної політики залишається в Україні однією з найбільш актуальних, зважаючи на наявний фіскальний та регулюючий потенціал акцизного оподаткування. Реалізація такого потенціалу є одним із основних резервів підвищення рівня податкових надходжень, а також формування стимулів для виробників та споживачів щодо забезпечення якісних змін у структурі ринку підакцизних товарів. Досягнення такого завдання потребує узгодження концептуальних засад акцизної політики держави на середню та довгострокову перспективу. Послідовне виконання поставлених перед авторським колективом завдань дозволило сформувати нові підходи щодо досягнення актуальної як з теоретичної, так і практичної точки зору мети, яка полягає у визначенні напрямів підвищення ефективності формування та реалізації акцизної політики в Україні. Основні результати здійснених розвідок полягають у наступному:

1. Дослідження економічної сутності акцизного оподаткування, видів акцизів, еволюції їх застосування в податкових системах дозволило визначити акцизну політику як діяльність уповноважених органів щодо забезпечення функціонування механізму акцизного податку та сукупності заходів державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів з метою реалізації фіскального та регулюючого потенціалу специфічного акцизного оподаткування. Визначено, що реалізація збалансованої акцизної політики повинна забезпечувати високий рівень податкових надходжень; нівелювати диспропорції у виконанні акцизним податком фіскальної та регулюючої функції; формувати прийнятні параметри розвитку ринку підакцизних товарів, виходячи з обраних стратегічних пріоритетів державного регулювання даного ринку.

У свою чергу, стратегічним завданням акцизної політики в Україні повинно стати формування фіскально-регулюючої моделі акцизного оподаткування, де основною метою є компромісна реалізація фіскальної, регулюючої та соціальної (розподільчої) функції акцизного податку. Цілями трансформації акцизної політики в Україні визначено: підтримку вітчизняного товаровиробника, сприяння зростанню рівня конкурентоспроможності вітчизняних товарів підакцизної групи на міжнародних ринках; подальше наближення акцизного законодавства



до вимог ЄС, виходячи з оголошеного курсу на євроінтеграцію; зростання фіскальної ефективності акцизного оподаткування; зменшення рівня затратності податкового адміністрування в Україні; формування стимулів, спрямованих на зниження рівня споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів; зменшення надмірного навантаження на навколишнє природне середовище; підвищення ефективності застосування спеціального законодавства, що регулює окремі процедури державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів; оптимізація застосування державного контролюючого впливу на ринок підакцизних товарів шляхом уникнення дублювання функцій різними органами виконавчої влади.

2. Акцизна політика як складова загальнодержавної податкової політики відіграє одне з визначальних місць в механізмі державного регулювання економіки. Її дієвість забезпечується через досягнення балансу між такими сферами діяльності держави як: фіскальна ефективність, економічна доцільність та соціальна справедливість.

Факторами, що впливають на показники ефективності реалізації акцизної політики є: необхідність формування достатнього рівня податкових надходжень до бюджету країни, дефіцит або профіцит державного бюджету; рівень досягнення загальних стратегічних цілей формування та реалізації державної акцизної політики; інфляційні процеси, що викликають необхідність корегування ставок акцизного податку, встановлених у національній валюті для недопущення зниження рівня реальних надходжень податку до бюджету країни; фінансово-господарські результати діяльності суб'єктів ринку підакцизних товарів; загальний інвестиційний клімат у країні; рівень зайнятості та доходів населення і відповідного платоспроможного попиту, загальна ємкість ринку підакцизних товарів та ін.

3. Необхідною умовою ефективного функціонування механізму акцизного оподаткування є його підпорядкування загальним цілям акцизної політики, що реалізується державою. Відповідно, на першому етапі формування податкового механізму визначаються концептуальні (доктринальні) засади формування та реалізації акцизної політики, що передбачає визначення основних цілей та пріоритетів.

Ефективність формування та реалізації акцизної політики перебуває в тісному взаємозв'язку з використанням методів, які за своєю сутністю є прийомами практичного досягнення оголошених її стратегічних

та тактичних цілей. Вибір того чи іншого методу або інструменту реалізації акцизної політики залежить від визначених тактичних орієнтирів, які планується досягти вже в короткостроковій перспективі.

Одночасно формування ефективного механізму акцизної політики неможливе без приділення уваги й іншим стадіям акцизної політики. Зокрема, це стосується питань, пов'язаних з оцінкою результатів реалізації акцизної політики, а також здійснення відповідних корегувань. Саме на останній стадії циклу приймаються рішення, направлені на зміну або корегування моделі акцизної політики, стратегії і тактики досягнення поставлених завдань, комплексу застосовуваних податкових інструментів та методів акцизної політики.

Особливістю акцизної політики є те, що вона реалізується через податковий механізм, який включає, окрім податкових інструментів, також і інструменти нефіскального характеру. Їх використання дозволяє реалізовувати прямий державний вплив на ринок підакцизних товарів. Відповідно наявність ефективно діючого механізму акцизної політики, обрання найбільш оптимального комплексу методів, засобів та інструментів податкового регулювання є основою для реалізації системних рішень у сфері державного регулювання ринку підакцизних товарів. Інформаційною базою для прийняття таких рішень є фактичні дані про стан реалізації заходів акцизної політики, які визначають їх фіскальну, економічну, соціальну та екологічну ефективність.

4. Проведений аналіз наявних методологічних підходів до встановлення ефективності заходів акцизної політики дозволив сформувавши комплекс аналітичних показників, які в своїй сукупності надають можливість визначати рівень реалізації фіскального та регулюючого потенціалу акцизного оподаткування. Склад таких показників залежить від мети, яку планується досягти внаслідок здійснення окремо взятого дослідження.

Визначено основні фактори, що впливають на показники реалізації фіскального потенціалу акцизного податку. Зокрема, до їх складу належать: перелік підакцизних товарів; розмір ставок податку та їх диференціацію; наявність вилучень з бази оподаткування; рівень платоспроможного попиту та його структуру; рівень використання суб'єктами господарювання схем ухилення від сплати акцизного податку, обсяг тіньового ринку підакцизних товарів, незаконне маніпулювання ставками податку, рівень пільгового оподаткування; дієвість

процедур державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів.

Фіскальна ефективність не може визначатися як основний показник якості реалізації акцизної політики та досягнення її стратегічних завдань. У даному випадку важливу роль відіграє саме рівень реалізації регулюючого потенціалу акцизного оподаткування. Відповідно економічна ефективність акцизного податку проявляється саме через дію його регулюючої функції. Якщо мета, поставлена при регулюванні, досягнута, то функціонування акцизного податку можна вважати ефективним.

5. Аналіз сучасних тенденцій розвитку акцизного оподаткування в провідних країнах світу дозволив визначити, що спільною рисою в період посткризового відновлення національних економік стало зростання рівня використання акцизного податку, що проявляється як безпосередньо в підвищенні ставок податків, так і створенні умов для збільшення акцизної складової в ціні реалізації товарів підакцизної групи. Україна за рівнем використання акцизного податку значно поступається країнам групи ЄС-12 (15,9 % та 28,2 % у структурі податків на споживання відповідно).

Загальною рисою застосування специфічного акцизного оподаткування у провідних країнах світу є реалізація збалансованої концепції розвитку та регулювання ринку підакцизних товарів за участі центрального уряду, регіонів та бізнес-структур, що, як правило, затверджується на законодавчому рівні. Крім того, більшістю країн застосовується соціально відповідальне законодавство, відповідно до якого, поряд з податковим регулюванням рівня споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, використовують режими державної монополії на виробництво або продаж вказаних товарів.

Основними характеристиками гармонізаційних процесів, що відбуваються в країнах ЄС у частині акцизного оподаткування, є: встановлення загального механізму застосування акцизного податку; мінімальних розмірів ставок податку та мінімальних показників акцизного навантаження в ціні реалізації (для тютюнових виробів). Одночасно рівень ставок акцизного податку та їх диференціація є основним фактором регулювання рівня виробництва та споживання окремих видів підакцизних товарів.

6. Оцінка реалізації фіскального та регулюючого потенціалу акцизного податку в сфері оподаткування алкогольних напоїв у країнах ЄС та ОЕСР дозволила класифікувати країни як за рівнем ставок податку, так і за особливостями здійснюваної акцизної політики. Визначено, що акцизне оподаткування алкогольних напоїв здійснюється виходячи з необхідності пошуку балансу інтересів виробників та споживачів, суспільної необхідності підтримки галузей та регіонів, необхідності обмеження соціальних наслідків зловживання алкоголем. Застосування акцизного оподаткування характеризується високою ефективністю, супроводжується поступовим збільшенням загального рівня оподаткування алкогольних напоїв, а також використанням електронних систем контролю за рухом алкогольних напоїв від виробника до споживача; застосуванням диференційованого підходу в оподаткуванні залежно від міцності, інших якісних характеристик алкогольних напоїв. У більшості країн світу спостерігається чітка тенденція до зниження рівня споживання алкогольних напоїв та пива.

Використання математичних методів дозволило визначити тенденції в зміні середнього рівня оподаткування окремих видів алкогольних напоїв, а також показники відносного рівня оподаткування таких підакцизних товарів в Україні порівняно з іншими країнами світу, що в результаті дало змогу сформулювати пропозиції щодо напрямів підвищення ефективності реалізації фіскального та регулюючого потенціалу акцизного податку.

7. Перспективним напрямом трансформації акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні (виходячи з наявного світового досвіду та вітчизняних реалій податкового адміністрування) визначено збільшення ставок податку з наданням переваги специфічній компоненті змішаної системи. Це поряд з забезпеченням більш ефективної реалізації фіскального потенціалу акцизного податку дозволяє суттєво впливати на рівень споживання тютюнових виробів. У країнах групи ЄС-12, за виключенням Литви, Латвії та Угорщини, при реалізації заходів з етапного збільшення акцизної складової в ціні реалізації тютюнових виробів перевага була надана саме специфічним ставкам оподаткування, що дозволило досягати зростання податкових надходжень при одночасному зростанні абсолютного рівня акцизного навантаження.

Необхідною умовою підвищення рівня оподаткування тютюнових виробів є вдосконалення процедур контролю за виробництвом та обігом даного виду підакцизних товарів, адже здійснення цільового моніторингу та відстеження переміщення ризикових поставок дозволяє виявляти контрафактні виробництва та контрабандні потоки. Однак боротьба з незаконним переміщенням тютюнових виробів силами лише однієї держави є недостатньо ефективною, навіть незважаючи на те, що в багатьох країнах основна роль за цим питанням відведена спеціалізованим відомствам. Тому необхідним є налагодження регулярної комунікації та обміну інформацією між урядами різних країн та ратифікація Міжнародного протоколу про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами.

8. Використання акцизного податку для оподаткування нафтопродуктів у країнах ЄС здійснюється в тісному взаємозв'язку з використанням основних положень екологічного оподаткування. За прийнятою класифікацією екологічних податків саме енергетичні податки (основним чином акциз на нафтопродукти) становлять найбільшу частку в сукупних надходженнях від екологічних податків (у середньому по країнах ЄС у 2010 р. частка таких податків становила 74,9 %). Визначено, що ціноутворення на ринку нафтопродуктів країн ЄС характеризується наявністю значної акцизної складової, яка досягає 80 % від ціни їх реалізації.

Свідченням досягнення цілей акцизної політики, яка здійснювалася в комплексі з іншими заходами у регулюванні споживання нафтопродуктів, є зростання показника енергоефективності економік країн ЄС на 10 % при зростанні імпліцитної ставки оподаткування енергоресурсів на 5 %. Встановлено, що 10 % зростання цін на нафтопродукти зменшує попит на них і викиди CO<sub>2</sub> від 6 % до 8 % у довгостроковій перспективі. Розрахована сукупна цінова еластичність складає -0,6, тобто зі зростанням ціни на світлі нафтопродукти на 10 %, викиди CO<sub>2</sub> скорочуються на 6 %.

Одним із основних чинників підвищення ефективності реалізації регулюючого потенціалу акцизного оподаткування світлих нафтопродуктів у країнах ЄС визначено вдосконалення механізму надання пільг зі сплати специфічного акцизу. До податкових стимулів регулювання якості нафтопродуктів на ринку віднесено використання диференціації ставок за критеріями вмісту сірки, свинцю та біокомпонентів у паливі.

9. Зростання рівня оподаткування нафтопродуктів в Україні повинно відбуватися разом з реалізацією заходів, направлених на переоснащення виробничих потужностей вітчизняних нафтопереробних заводів, оптимізацію структури таких потужностей шляхом скорочення потужностей установок первинної переробки і впровадження нових установок вторинної переробки. Наслідком реалізації таких заходів повинно стати збільшення показника переробки нафти до рівня глибокої схеми, тобто 90–95 %.

Умовою перегляду акцизної політики в сфері оподаткування нафтопродуктів є також реалізація заходів, направлених на посилення державного контролю за їх виробництвом та обігом шляхом впровадження в вітчизняну практику нових процедур, зокрема це стосується ліцензування виробництва та посередництва з продажу таких підакцизних товарів, визначення виключного переліку виробників нафтопродуктів, що мають завершений цикл виробництва, а також формування системи контролю за якісними показниками нафтопродуктів. Лише реалізація таких заходів дозволить використати регулюючий потенціал акцизного податку через застосування диференціації ставок податку для відповідного стимулювання виробництва та реалізації більш якісних нафтопродуктів.

10. Проведений аналіз світового досвіду регулювання обігу підакцизних товарів дозволив виокремити основні елементи контролю за обігом підакцизних товарів, а саме: жорсткий контроль за продажем міцних алкогольних напоїв у місцях роздрібної торгівлі або державна монополія у відповідних сегментах оптового чи роздрібного продажу; функціонування систем ліцензійних акцизних складів, електронний обмін документами між учасниками ринку підакцизних товарів та контролюючими органами; наявність високих стандартів якості для нафтопродуктів та дієва система контролю за їх дотриманням; пріоритетне значення боротьби з контрабандою тютюнової продукції та її контрафактним виробництвом, залучення до цього процесу правоохоронних органів, слідчих підрозділів та міжнародних організацій.

Відповідно реалізація політики, направленої на поступове зростання частки акцизів у вартості продукції, вимагає постійного розвитку інструментів контролю за обігом підакцизної продукції та сплати акцизів, профілактики та протидії контрафактному виробництву та тіньовому обігу, новітніх засобів захисту, інформаційного обміну між країнами та ін.

11. Основним джерелом формування надходжень акцизного податку в Україні останніми роками є оподаткування тютюнових виробів (у 2013 році – 61,3 %, з наявною тенденцією до подальшого зростання питомої ваги даного виду оподаткування), з відносно стабільними надходженнями податку від ЛГП, пива та виноробної продукції (зростання відбувається в межах індексу інфляції). Одночасно відбувається зниження рівня надходжень акцизного податку з нафтопродуктів вітчизняного виробництва за зростання – з імпортованих. З загальної суми надходжень акцизного податку з вітчизняних товарів 60,9 % складають надходження від великих платників податків (за показниками 2013 року).

Показник пільгоємності вітчизняного механізму специфічного акцизного оподаткування (відношення прямих втрат від надання пільг зі сплати податку до його надходжень) порівняно з іншими бюджетотворюючими податками протягом усього періоду застосування акцизного податку в Україні залишається незначним. Зокрема, його показник у 2001–2010 роках був у межах 0,4–8,8 % і, як правило, прямо залежав від рівня використання пільг зі сплати акцизного збору в стимулюванні виробництва вітчизняних транспортних засобів. Для порівняння – в 2013 році вказаний показник склав 11,6 %, що на 1,8 % більше відповідно показника 2012 року.

Ступінь реалізації фіскального та регулюючого потенціалу акцизного податку залежить від цілого ряду факторів, зокрема самого механізму податку (база оподаткування, ставки податку та рівень їх диференціації, наявності вилучень із загальних правил оподаткування), а також цілого ряду зовнішніх чинників – політичних, загальноекономічних, законодавчих, організаційних та ін. Здійснена оцінка практики використання акцизного податку як в Україні, так і в інших країнах світу дозволила визначити наявність чіткого взаємозв'язку між виконанням даним видом оподаткування окремих функцій – фіскальної, регулюючої, соціальної та контрольної, при чому такий взаємозв'язок може бути як прямий, так і обернений.

12. Аналіз стану державного регулювання ринку підакцизних товарів дозволив зробити висновок про необхідність розроблення концепції реалізації подальших трансформацій у сфері акцизної політики держави. Успішність таких трансформацій залежить від обґрунтованості реалізації заходів акцизної політики на середньо- та довгострокову

перспективу. Крім того, такі заходи повинні чітко узгоджуватися з євроінтеграційними намаганнями України.

До основних стратегічних орієнтирів трансформації акцизної політики в Україні віднесено: оптимізацію податкового навантаження на економіку країни шляхом реалізації заходів стандартної бюджетної девальвації (перенесення податкового навантаження на споживання), розширення бази оподаткування та регулювання рівня використання окремих видів податків; приведення структури податків на споживання до кращих практик європейських країн, а також використання більш широкого переліку підакцизних товарів; здійснення гармонізації використання акцизного податку та механізму його адміністрування до вимог ЄС з урахуванням національних особливостей розвитку ринку підакцизних товарів, а також купівельної спроможності населення країни; зниження рівня споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів шляхом використання комплексу інструментів податкового регулювання: ставок акцизного податку, їх диференціації, вилучень з загальних правил оподаткування, регулювання структури споживання та ін.; підвищення екологічної складової при розробці та реалізації заходів удосконалення використання акцизного податку; зниження рівня тінізації ринку підакцизних товарів шляхом впровадження у вітчизняну практику податкового адміністрування сучасних інноваційних інструментів здійснення контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів за всім ланцюгом поставок від виробника (імпортера) до кінцевого споживача.

Реалізація таких заходів дозволить привести структуру національної податкової системи у відповідність до кращих практик країн ЄС, забезпечить зростання фіскальної ефективності акцизного податку на основі врахування інтересів усіх учасників ринку підакцизних товарів, а також досягти цілого ряду регулюючих, екологічних та соціальних ефектів.

13. У середньостроковій перспективі одним із пріоритетних напрямів збільшення фіскальної ефективності акцизного оподаткування повинно стати розширення переліку підакцизних товарів, зокрема і шляхом здійснення гармонізації вітчизняного законодавства до вимог відповідних директив ЄС, а також визначення перспективного плану збільшення ставок оподаткування та їх диференціації, виходячи з обраного курсу на євроінтеграцію, реалізації заходів регулювання якісних та кількісних параметрів розвитку ринку підакцизних товарів.



У межах реалізації заходів щодо гармонізації ставок акцизного податку з тютюнових виробів та алкогольних напоїв найбільш оптимальним є використання „податкового ескалатору”<sup>49</sup>. Використання такого інструменту дозволить Україні досягти мінімального рівня оподаткування тютюнових виробів країн ЄС.

14. Вихідним положенням при формуванні державної акцизної політики на алкогольному ринку є визначення кількісних та якісних показників, які планується досягти внаслідок її реалізації. Зважаючи на різну затратність виробництва ЛГП та пива, а також наявність такого явища, як „перехресна еластичність” потрібно дотримуватися співвідношення ставок на пиво та ЛГП в перерахунку на абсол. алкоголь, з перспективою запровадження диференціації оподаткування пива в Україні залежно від його міцності. Реалізація такої пропозиції дозволить забезпечити збалансований розвиток ринку алкогольних напоїв, реалізувати регулюючий потенціал акцизного оподаткування, гармонізувати оподаткування алкогольних напоїв до вимог ЄС та ін.

Одночасно при реформуванні оподаткування виноробної продукції основну ставку варто робити на отримання регулюючих ефектів. В ЄС саме країни, де виноробна продукція має значну питому вагу в структурі загального споживання алкоголю, його рівень є одним із найменших у перерахунку на душу населення. Міцність, а також спосіб виробництва є основними критеріями диференціації ставок акцизного податку для виноробної продукції. Використання такого підходу дозволить реалізувати заходи, направлені на: стимулювання виробництва якісної вітчизняної виноробної продукції; зміну структури споживання виноробної продукції через зниження рівня споживання кріплених вин (з використанням спирту етилового ректифікованого), забезпечення структурних змін у надходженнях акцизного податку.

15. Альтернативним сценарієм підвищення фіскальної ефективності акцизного податку є розширення бази оподаткування, включення до неї газованих та енергетичних напоїв<sup>50</sup>, а також послуг мобільного зв'язку. Доцільність такого розширення зумовлена високою рентабельністю таких послуг. Введення акцизу у розмірі 3 % від суми,

---

<sup>49</sup> Показник щорічного корегування специфічної ставки акцизного податку в рамках виконання вимог Угоди про асоціацію з ЄС, величина якого визначається Кабінетом Міністрів України за погодженням з Радою асоціації Україна-ЄС

<sup>50</sup> Основною метою акцизного оподаткування цих товарів повинно стати регулювання структури їх споживання.

сплаченої абонентом, незначною мірою вплине на вартість та обсяги використання послуг стільникового (мобільного) зв'язку, оскільки цінова еластичність попиту на дані послуги в Україні є низькою.

Впровадження таких пропозицій дозволить розширити перелік підакцизних товарів з відповідним збільшенням фіскальної ефективності акцизного податку до показника країн ЄС-12; сформувати додатковий фінансовий ресурс у розмірі не менше 2,6 млрд грн на рік; реалізувати регулюючий потенціал акцизного оподаткування через корегування рівня та структури споживання газованих та енергетичних напоїв, ліквідувати малоефективні з фіскальної точки зору збори та ін.

16. Розробка та реалізація заходів акцизної політики вимагає також підвищення екологічної складової, що поряд з обмеженням споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, повинно стати ключовим індикатором ефективності реалізації регулюючого потенціалу акцизного оподаткування. Зважаючи на високий рівень викидів сполук сірки на 1 тис. дол. ВВП, який в Україні в 6,3 раза перевищує середній рівень за країнами ОЕСР, доцільним є застосування сучасних податкових інструментів, які створюють цінові конкурентні переваги для палива з меншим вмістом сірки. Такими інструментами визначено використання диференційованих ставок акцизного податку, які повинні застосовуватися в комплексі з екологічними стандартами якості палива. В зв'язку з цим необхідним є застосування в Україні податкової диференціації акцизних податків на дизельне паливо відповідно до екологічних класів, які дозволені до обігу в Україні з різницею у 15 євро. Для палива з  $0,005 < \text{ВСП} \leq 0,035$  – 130 євро за 1 т;  $0,001 < \text{ВСП} \leq 0,005$  – 115 євро за 1 т;  $0,001 \geq \text{ВСП}$  – 100 євро за 1 т, з додатковою ставкою для палива, дозволеного до обігу протягом трирічного перехідного періоду:  $\text{ВСП} \leq 0,035$  – 145 євро за 1 т.

Встановлення гнучкої шкали ставок акцизних податків дозволить створити цінові конкурентні переваги для більш екологічно безпечних видів палива, що в кінцевому випадку сприятиме покращенню якості довкілля в Україні, а також дозволить отримати додатковий фінансовий ресурс за механізмами Кіотського протоколу.

17. Одним із основних джерел підвищення фіскальної ефективності акцизного оподаткування залишається зниження рівня тінізації ринку підакцизних товарів. Вирішення даної проблеми важливе не лише з економічної точки зору, але й у цілях забезпечення здоров'я та

безпеки життя населення. Кількість та різноаспектність підходів щодо оцінки тіньового сектору підакцизної продукції підтверджує той факт, що відсутня єдина позиція щодо визначення методу з отриманням найбільш достовірних результатів. Проведений аналіз наявних методичних підходів до визначення частки тіньового ринку, що використовуються в різних країнах світу, дозволяє говорити про необхідність застосування комплексного підходу до її визначення, а адекватність отримуваних результатів прямо залежить від статистичної інформації, що отримується відповідними адміністраторами. Застосування такого підходу (з одночасним урахуванням ряду експертних оцінок) дозволив визначити рівень тінзації ринку міцного алкоголю в 2013 році на рівні в 31,3 %, тютюнових виробів – 4,2 %.

18. Ефективна реалізація структурних перетворень у сфері акцизного оподаткування повинна передбачати впровадження в вітчизняну практику інноваційних інструментів контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, адже наявні на сьогодні можуть забезпечити лише розрізнений і фрагментарний аналіз індикаторів ризиків у сфері обігу підакцизної продукції, що не дозволяє ефективно протидіяти відповідному тіньовому сектору економіки. Причинами недостатньої ефективності контролю за сплатою акцизного податку в Україні є відсутність сучасних автоматизованих систем з відстеження руху підакцизних товарів, обробки та зіставлення інформації про переміщення підакцизних товарів між учасниками ринку.

Перспективним напрямом нівелювання даної проблематики є застосування комплексного підходу щодо контролю за обігом підакцизних товарів, що, крім електронного маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, включає: запровадження на основі практик країн ЄС електронної системи контролю за рухом підакцизної продукції, що передбачає електронний обмін документами між учасниками ринку та контролюючими органами про переміщення оптових партій товарів; сплату акцизного податку (для спирту і нафтопродуктів) в режимі відстроченої сплати, згідно з яким податок сплачує не виробник (імпортер), а особа що відпустила товар кінцевому споживачу або трейдеру, якщо його покупець не підтвердив факт оприбуткування партії в електронній системі контролю за рухом підакцизних товарів.

Умовою здійснення оперативного реагування на можливі факти порушення акцизного законодавства також є використання системи

управління податковими ризиками, що в розрізі кожного платника акцизного податку забезпечить здійснення моніторингу наявних ризиків, визначення пріоритетності та видів контрольних заходів з їх відпрацювання.

Щорічний економічний ефект від реалізації таких заходів можна оцінити за рівнем скорочення тіньового ринку підакцизних товарів з наявних 20–30 % до європейського показника в 5–10 %, що еквівалентно 4–5 млрд грн акцизного податку (за ставками 2014 року). У свою ж чергу, транзакційні видатки держави та платників податків на впровадження та експлуатацію електронних систем контролю будуть компенсовані за рахунок спрощення та уніфікації форм податкової та спеціальної звітності; переходу на дистанційно-інспекційну форму контролю акцизних складів та податкових постів; вивільнення обігових коштів виробників та оптових посередників; розширення можливостей здійснення пільгового оподаткування підакцизних товарів та відповідного контролю за їх цільовим використанням.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Администрирование табачных налогов [техническое пособие ВОЗ]. – Всемирная организация здравоохранения. – Женева, 2013. – 166 с.
2. Адонін С. В. Поняття державної податкової політики в Україні / С. В. Адонін // Держава та регіони. – 2011. – № 5. – С. 3–7.
3. Агеева И. Н. Проблемы развития рынка коньяка в Украине / И. Н. Агеева, А. А. Бревнова // Економіка харчової промисловості. – 2014. – № 2 (14). – С. 52–57.
4. Актуальні проблеми теорії та практики оподаткування : монографія / [за ред. Новицького А.М., Лисенко В.В., Швабія К.І.]. – Ірпінь, Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – 556 с.
5. Анісімова Н. М. Проблеми правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв / Н. М. Анісімова // Науковий вісник Нац. університету біоресурсів і природокористування України. – 2011. – Вип. 165. – Ч. 1 : Право. – С. 257–263.
6. Балакін Р. Л. Акцизне оподаткування тютюнових виробів у державах-членах Європейського Союзу і України / Р. Л. Балакін // Фінанси України. – 2007. – № 10. – С. 96–110.
7. Барулин С. В. Теория и история налогообложения : учебн. пособие / Барулин С. В. – М. : Экономист, 2006. – 319 с.
8. Блинов М. В. Система контроля и регулирования алкогольного рынка в США / М. В. Блинов // Налоговая политика и практика. – 2008. – № 9 (69). – С. 67–72.
9. Богданов В. Н. Системы отслеживания продукции для защиты рынка от контрафакта и подделок / [В. Н. Богданов, Д. А. Блудов, П. С. Вихлянец, и др.] // Защита информации. INSIDE. – 2013. – № 3 – С. 64–69.
10. Бочі А. Вплив зміни акцизних ставок на тютюнові вироби на деякі економічні та соціальні показники в контексті Угоди про асоціацію з ЄС [Електронний ресурс] / А. Бочі, В. Поворозник, О. Жолудь // Міжнародний центр перспективних досліджень. – 2014. – Режим доступу до ресурсу: [www.tobaccocontrol.org.ua](http://www.tobaccocontrol.org.ua).

11. Боярчук Д. Скільки коштують сигарети, або Акцизний „ефект кобри” [Електронний ресурс] / Д. Боярчук // Центр соціально-економічних досліджень. – 2014. – Режим доступу до ресурсу: [www.costua.com](http://www.costua.com).

12. Брехов С. С. Напрями вдосконалення системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв в Україні / С. С. Брехов // Збірник наукових праць національного університету ДПС України. – 2013. – С. 14–21.

13. Брехов С. С. Управління ризиками у сфері адміністрування акцизного податку / С. С. Брехов // Акцизне оподаткування в Україні : реалії сьогодення та перспективи реформування : зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 29 листопада 2013 р. – Ірпінь : Нац. унів. ДПС України, 2013. – С. 32–37.

14. Бусол О. Ю. Особливості державної політики правового регулювання виробництва і збуту підакцизних товарів та ефективність протидії злочинам в цій сфері / О. Ю. Бусол // Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). – 2009. – № 21. – С. 182–191.

15. Бутенко А. І. Проблеми узгодження інтересів підприємств харчової промисловості і органів влади у сфері оподаткування / А. І. Бутенко, Г. В. Карпінська, Н. І. Носова // Сучасні проблеми економіки підприємств. – 2011. – № 2. – С. 15–23.

16. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України : монографія / за заг. ред. Л. Л. Тарангул; Нац. унів-т ДПС України. – Ірпінь, К. : Фенікс, 2012. – 532 с.

17. В Миндоходов признались, что с 25 % бензина в Украине не платятся налоги [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.segodnya.ua](http://www.segodnya.ua).

18. Васильців Т. Г. Державне регулювання ринку підакцизних споживчих товарів : дис. кандидата екон. наук : 08.02.03 / Т. Г. Васильців. – Ірпінь, 2004. – 262 с.

19. Вдовиченко А. М. Оцінювання податкових розривів з акцизних податків на алкогольні вироби / А. М. Вдовиченко, А. І. Зубрицький // Акцизне оподаткування в Україні : реалії сьогодення та перспективи реформування : зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 29 лис-

топада 2013 р. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – С. 40–43.

20. Веремчук Д. В. Трансформація податкової політики України в умовах інтеграційних процесів : дис. ... кандидата екон. наук : 08.00.08 / Д. В. Веремчук. – Суми, 2011. – 305 с.

21. Виробництво і споживання соків в Україні // Advantage Information Technologies In Corporate Organization [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.aitico.com](http://www.aitico.com).

22. Воронкова О. М. Податковий менеджмент в Україні : особливості, проблеми, перспективи : [монографія] / О. М. Воронкова; Національний університет ДПС України. – Ірпінь, 2012. – 396 с.

23. Вплив створення зони вільної торгівлі з ЄС на економіку України : аналітичне дослідження. – Міжнародний центр перспективних досліджень. – К., 2013. – 196 с.

24. Гармонизация акцизного налогообложения в таможенном союзе и ЕЭП [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.brokert.ru](http://www.brokert.ru).

25. Горянська Т. В. Механізм уніфікації акцизного збору в сучасних економічних системах / Горянська Т. В. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.archive.nbu.gov.ua](http://www.archive.nbu.gov.ua).

26. Данко І. М. Непрямі податки : їх вплив на фінансово-господарські рішення / І. М. Данко // Фінанси України. – 2005. – № 10. – С. 131–135.

27. Державний класифікатор продукції та послуг ДК 016 : 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : Система інформаційно-правового забезпечення ЛІГА : ЗАКОН.

28. Державні фінанси в розвиткових та перехідних країнах / пер. з англійської. – К. : „К.І.С.”, 2006. – 400 с.

29. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / за ред. Т. І. Єфіменко, А. М. Соколовської. – К. : ДННУ „Академія фінансового управління”, 2013. – 492 с.

30. До кінця березня почнуть працювати близько 15 заводів ДП „Укрспирт” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.kmu.gov.ua](http://www.kmu.gov.ua).

31. Доувард Д. О том, как контрабанда сигарет разжигает исламистское насилие в Африке [Електронний ресурс]. / Д. Доувард // The Gargian (The Observer) Режим доступу : [www.theguardian.com](http://www.theguardian.com).

32. Дуленкова А. Счетная палата лоббирует ЕГАИС для алкогольной розницы [Электронный ресурс]. / А. Дуленкова // Известия, 11 января 2013. – Режим доступа : [www.izvestia.ru](http://www.izvestia.ru).
33. Дяковський Д. А. Оподаткування доданої вартості в Україні : дис... канд. екон. наук : 08.04.01 / Дяковський Дмитро Анатолійович. – К., 2004. – 213 с.
34. Єгарміна В. Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування / В. Д. Єгарміна // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 166–176.
35. Єфименко Т. І. Податкове регулювання економічного розвитку : автореф. дис. д-ра екон. наук : спец. 08.04.01 / Т. І. Єфименко. – К., 2003. – 37 с.
36. Жукевич О. М. Трансформація акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні / О. М. Жукевич // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2012. – № 1 (59). – С. 258–260.
37. Жукевич О. М. Непряме оподаткування у системі регулювання економіки : дис... кандидата екон. наук : 08.00.08 / О. М. Жукевич. – Київ, 2013. – 238 с.
38. Заєць О. П. Виробництво біоетанолу : сучасний стан та перспективи розвитку / О. П. Заєць // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2010. – Вип. 145 (ч. 1). – С. 50–54.
39. Звіти про результати діяльності органів ДПС України за 2010–2011 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua).
40. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.sfs.gov.ua](http://www.sfs.gov.ua).
41. Золотько І. А. Податкова система : навч. посіб. / І. А. Золотько. – К. : КНЕУ, 2004. – 204 с.
42. Исаров О. Б. Теневой сектор в сфере алкогольного бизнеса : оценка и методы государственного воздействия / О. Б. Исаров // Экономическая наука современной России. – 2001. – № 2. – С. 111–124.
43. Інформаційна довідка про основні показники розвитку галузей паливно-енергетичного комплексу України за грудень та 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [mre.kmu.gov.ua](http://mre.kmu.gov.ua).



44. Інформаційна довідка про основні показники розвитку галузей паливно-енергетичного комплексу України за грудень та 2010 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [tre.kmu.gov.ua](http://tre.kmu.gov.ua).

45. Капелюш А. А. Світові тенденції в акцизному оподаткуванні пива / А. А. Капелюш // Акцизне оподаткування в Україні : реалії сьогодення та перспективи реформування : зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 29 листопада 2013 р. – Ірпінь : Нац. унів. ДПС України, 2013. – С. 90–93.

46. Кизим М. О. Класифікація інструментів податкового стимулювання інновацій / М. О. Кизим, Л. В. Касьянова // Проблеми економіки. – 2012. – № 4. – С. 23–29.

47. Кизим М. О. Прогнозування акцизних надходжень до державного бюджету : теоретичний і економіко-математичний аспекти / М. О. Кизим, О. В. Раєвнева // Фінанси України. – 2012. – № 11. – С. 31–43.

48. Коротун В. І. Податковий контроль в умовах трансформації національної податкової системи / В. І. Коротун, О. О. Сунцова // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2012. – № 3 (55). – С. 360–365.

49. Коротун В. І. Тактика та стратегія реалізації акцизної політики в Україні / В. І. Коротун // Малий і середній бізнес (право, економіка, держава). – 2013. – № 3 (55). – С. 180–186.

50. Коротун В. І. Формування конкурентоспроможної податкової політики України в умовах глобалізації / В. І. Коротун // Малий і середній бізнес (право, економіка, держава). – 2013. – № 1–2 (52–53). – С. 180–186.

51. Коротун В. І. Гармонізація специфічного акцизного оподаткування України до вимог ЄС / В. І. Коротун // Науковий вісник Академії муніципального управління. – 2010. – № 8. – С. 98–106.

52. Коротун В. І. Аналіз тенденцій в сфері акцизної політики країн ЄС / В. І. Коротун, Н. В. Новицька // Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів : зб. матер. наук.-практ. конференції, 31 жовтня 2013 р. / Мін. дох. і зб. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з проблем оподатк. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – С. 259–264.

53. Луканін О. Контрафактники мимоволі / О. Луканін // Дзеркало тижня. Україна. – 2014. – № 4. – [Електронний ресурс] – Режим доступу : [www.zn.ua](http://www.zn.ua).
54. Економетрика : [ підручник ] / І.Г. Лук'яненко, Л.І. Красніков. – К. : Товариство „Знання”, КОО, 1998. – 494с.
55. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения. / Майбуров И. А. – М. : Юнити-Дана, 2007. – 356 с.
56. Макаренко В. В. Світовий досвід застосування індивідуальних акцизів та перспективи його використання в Україні / В. В. Макаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2010. – № 11. – С. 11–15.
57. Макаренко В. В. Фіскальна ефективність акцизного оподаткування в Україні / В. В. Макаренко // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2012. – № 3 (55). – С. 305–310.
58. Макаренко В. В. Особливості податкового регулювання виробництва та споживання підакцизних товарів в Україні / В. В. Макаренко // Малий і середній бізнес (право, економіка, держава). – 2013. – № 3 (54). – С. 118–124.
59. Матчина И. Г. Акцизы в виноделии / И. Г. Матчина // Виноградарство и виноделие. Сборник научных трудов. – Том 19 (58). – № 2. – С. 108–112.
60. Мельник В. М. Сучасні податкові реформи у нових країнах – учасницях ЄС / В. М. Мельник, Т. В. Кошук // Економіка і прогнозування. – 2012. – № 3. – С. 102–118.
61. Мельник В. М. Вплив адміністрування податків на ефективність функціонування податкової системи / В. М. Мельник // Науковий вісник Національної академії ДПС України. – 2005. – № 2 (29). – С. 25–31.
62. Налоговая политика. Теория и практика : учебник для магистрантов / [И. А. Майбуров и др.]; под ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 519 с. – (Серия „Magister”).
63. Налоговый кодекс Российской Федерации : Закон Российской Федерации № 146-ФЗ от 31.07.1998г. (с внесенными изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.base.garant.ru](http://www.base.garant.ru).
64. Налогообложение алкогольных напитков / ICAP Policy Tools Series Issues Briefings [International Center for Alcohol Policies]. – Washington, 2013. – 18 с.

65. Налогообложение : проблемы науки и практики – 2009: Монография / под. ред. проф. Ю. Б. Иванова. – Х. : Либуркина Л.М.; ИД „ИНЖЕК”, 2009. – 352 с.

66. Наповнення бюджету шляхом вдосконалення акцизної політики в Україні [Електронний ресурс] // Аудиторская компания HLB Ukraine. – 2014. – Режим доступу до ресурсу: [www.hlb.com.ua](http://www.hlb.com.ua).

67. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів [за загальною редакцією М. Я. Азарова]. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. – 967 с.

68. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція М. Я. Азарова]. – 2-ге вид., доп. та перероб. – К. : Міністерство фінансів України, ДННУ „Академія фінансового управління”, Національний університет ДПС України, 2011. – Т.3. – 742 с.

69. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція, М. Я. Азарова]. – К. : Міністерство фінансів України, 2010. – Т.3. – 516 с.

70. Національна стратегія України щодо спільного впровадження та торгівлі викидами. – К., 2003. – 192 с.

71. Нестеров Д. Нове дихання старих стандартів [Електронний ресурс]. / Д. Нестеров // Економічна правда – 28.10.2013. – Режим доступу : [www.epravda.com.ua](http://www.epravda.com.ua).

72. Новицька Н.В. Досвід країн ЄС в сфері податкового стимулювання виробництва і споживання пального з відновлювальних джерел енергії / Н. В. Новицька // Акцизне оподаткування в Україні : реалії сьогодення та перспективи реформування : зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 29 листопада 2013 р. – Ірпінь : Нац. унів. ДПС України, 2013. – С. 114–149.

73. О внесении изменений и дополнений в некоторые законы Республики Беларусь по вопросам предпринимательской деятельности и налогообложения : Закон Республики Беларусь № 96-3 от 31 декабря 2013 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.sorttest.by](http://www.sorttest.by).

74. Олефір В. Оцінка обсягів нелегального обігу підакцизних товарів / В. Олефір // Економіст. – 2013. – № 10. – С. 4–8.

75. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія) : навч. посіб. / В. М. Опарін. – 2-ге вид., допов. і переробл. – К. : КНЕУ, 2002. – 240 с.

76. Основні показники фінансового стану України за 2004–2014 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

77. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua).

78. Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации. / В. Г. Пансков // Финансы и статистика. – М., 2005. – 342 с.

79. Петти В. Трактат о налогах и сборах. Verbum sapient – слово мудрым. Разное о деньгах / Петти В. М. – 1997. – 85 с.

80. Пислиця А. В. Теоретичні підходи до трактування ефективності податків / А. В. Пислиця // Економіка та держава. – 2008. – № 10. – С. 30–33.

81. Пислиця А. В. Ефективність акцизів : зміст, система показників, фактори впливу / А. В. Пислиця // Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів : зб. матер. наук.-практ. конференції, 31 жовтня 2013 р. / Мін. дох. і зб. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з проблем оподатк. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – С. 392–394.

82. Пислиця А. В. Ефективність акцизного оподаткування в Україні : дис. кандидата екон. наук : 08.00.08 / А. В. Пислиця. – Київ, 2012. – 322 с.

83. Податкова політика України : навч. посіб. / П. В. Мельник, З. С. Варналій, Л. Л. Тарангул [та ін.]; за заг. ред. П. В. Мельника. – К. : Знання України, 2011. – 505 с.

84. Податкова система України : навчальний посібник / за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет державної податкової служби України, 2011. – 656 с.

85. 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](http://www.rada.gov.ua).

86. Пособие по налоговой политике / под редакцией Партасарати Шома. – Вашингтон, округ Колумбия: Отдел налоговой политики, Управление по бюджетным вопросам, Международный Валютный Фонд, 1995. – XII. – 387 с.

87. Предпринимательство в сфере финансов. Текущие научные проблемы Восточной Европы : [монография]. – Lublin : Politechnika Lubelska, 2014. – 177 с.

88. Про внесення змін до Закону України „Про Державний бюджет України на 2003 рік” : Закон України від 22.05.2003 р. № 849-IV [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 33–34. – Ст. 267. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

89. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо посилення контролю за обігом підакцизних товарів та уточнення окремих податкових норм : Закон України: від 12.08.2014 р. № 1638-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

90. Про внесення змін до Порядку визначення виробників і покупців спирту та здійснення контролю за його обігом : постанова Кабінету Міністрів України від 18.06.2014 р. № 194 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.kmu.gov.ua](http://www.kmu.gov.ua).

91. Про встановлення розміру мінімальних оптово-відпускних та роздрібних цін на окремі види алкогольних напоїв : постанова Кабінету Міністрів України від 30.10.2008 р. № 957 [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2008. – № 84. – Ст. 2827. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

92. Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів : Закон України : від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради. – 1995. – № 46. – Ст. 345. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

93. Про державний бюджет на 2013 рік : Закон України : від 6.12.2012 р. № 5515-VI [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2012. – № 97. – Ст. 3903. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

94. Про Державний бюджет на 2014 рік : Закон України : від 16.01.2014 р. № 719-VII [Електронний ресурс] – Режим доступу : Система інформаційно-правового забезпечення ЛІГА : ЗАКОН.

95. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні : закон України від 27.03.2014 р. № 1166-VII [Електронний ресурс] // Офіційний вісник

України. – 2014. – № 28. – Ст. 783. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

96. Про затвердження Державної програми активізації розвитку економіки на 2013–2014 роки : Постанова Кабінету Міністрів України : від 27.02.2013 р. № 187 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.kmu.gov.ua](http://www.kmu.gov.ua).

97. Про затвердження Методики розрахунку викидів забруднюючих речовин та парникових газів у повітря від транспортних засобів : Наказ Державної служби статистики України : від 13.11.2008 р. № 452 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : Система інформаційно-правового забезпечення ЛІГА : ЗАКОН.

98. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв і Порядку ведення Єдиного державного реєстру витратомірів – лічильників обсягу виробленого спирту етилового : Постанова Кабінету Міністрів України : від 9.10.2013 р. № 806 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

99. Про затвердження Правил надання та отримання телекомунікаційних послуг : Постанова Кабінету Міністрів України : від 11.04.2012 р. № 295 [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2012. – № 29. – Ст. 1074. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

100. Про затвердження Технічного регламенту щодо вимог до автомобільних бензинів, дизельного, суднових та котельних палив : Постанова Кабінету Міністрів України : від 01.08.2013 р. № 927 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : інформаційно-правова система ЛІГА : ЗАКОН.

101. Про затвердження форм звітів щодо обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та інструкцій щодо їх заповнення : Наказ ДПА України : від 13.10.2005 р. № 449 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : Система інформаційно-правового забезпечення ЛІГА : ЗАКОН.

102. Про затвердження Форм звітів щодо придбання та реалізації алкогольних напоїв і тютюнових виробів та інструкцій щодо їх заповнення : Наказ ДПА України : від 27.04.2006 р. № 228 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : Система інформаційно-правового забезпечення ЛІГА : ЗАКОН.

103. Про заходи щодо попередження та зменшення вживання тютюнових виробів і їх шкідливого впливу на здоров'я населення : Закон України : від 22.09.2005 р. № 2899-IV // Відомості Верховної Ради. – 2005. – № 52. – Ст. 565.

104. Про заходи щодо посилення державного контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та справлянням акцизного збору : Постанова Кабінету Міністрів України : від 07.08.2001р. № 940 [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2001. – № 32. – Ст. 1469. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

105. Про імплементацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Розпорядження Кабінету Міністрів України : від 17.09.2014 р. № 847-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : Система інформаційно-правового забезпечення ЛІГА : ЗАКОН.

106. Про ліцензування певних видів господарської діяльності від 01.06.2000 р. № 1775-III [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2000. – № 27. – Ст. 229. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

107. Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої : Директива Ради ЄЕС від 19.10.1992 № 92/84/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.minjust.gov.ua](http://www.minjust.gov.ua).

108. Про надання перехідної таблиці щодо класифікації окремих нафтопродуктів : Лист Департаменту митної справи Міністерства доходів і зборів України : від 09.04.2014 р. № 99-24/1.2-02-03/1760 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : Система інформаційно-правового забезпечення ЛІГА : ЗАКОН.

109. Про ратифікацію Рамкової конвенції Всесвітньої організації охорони здоров'я із боротьби проти тютюну : Закон України : від 15.03.2006 р. № 3534-IV [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 33. – Ст. 287. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

110. Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів : Директива Ради 2011/64/ЄС : від 21.06.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.minjust.gov.ua](http://www.minjust.gov.ua).

111. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо підвищення ставок акцизного податку на слабоалкогольні напої, які містять кофеїн [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

112. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період : ефективність та напрями модернізації / Проскура К. П. – К. : ТОВ „Емкон”, 2014. – 376 с.

113. Прутська О. О. Державне регулювання розвитку ринку біопалива в Україні / О. О. Прутська // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 1 (5). – С. 179–182.

114. Публічний звіт Міністерства доходів і зборів України за 2013 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.minrd.gov.ua](http://www.minrd.gov.ua).

115. Рамкова конвенція ВООЗ із боротьби проти тютюну. Ратифікована законом України від 15.03.2006 р. № 3534–IV [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2006. – № 33. – Ст. 861. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

116. Реферативний огляд європейського права / за заг. ред. В. О. Зайчука. – К., 2014. – трав.-черв. 58 с.

117. Реформування податкової системи України : теорія, методологія, практика : монографія / [Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, А. І. Мярковський та ін.], за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, 2011. – 656 с.

118. Рикардо Д. Сочинения : в 3 т. / Д. Рикардо; [пер. с англ.]. – М. : Госполитиздат, 1955. – Т. 1 : Начала политической экономии и налогового обложения. – 350 с.

119. Ринок безалкогольних напоїв в Україні [Електронний ресурс]. / Інформаційно-аналітична агенція Союз-Інформ. – Режим доступу : [www.souz-inform.com.ua](http://www.souz-inform.com.ua).

120. Розова О. Выбираем систему цифрового кодирования подакцизных товаров или кота в мешке [Електронний ресурс]. / О. Розова // Зеркало недели. – 2014. – № 15, 25 апреля 16 мая. – Режим доступу : [www.gazeta.zn.ua](http://www.gazeta.zn.ua).

121. Система оподаткування тютюнових виробів в Україні : шляхи наближення до вимог Європейського союзу (науково-практичне дослідження) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ir.org.ua](http://www.ir.org.ua).



122. Сміт Адам. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / Адам Сміт; Є. Литвин (наук. ред.); [ пер. з англ. О. Васильєва]. – К. : Port-Royal, 2001. – 594 с.

123. Соколовська А. М. Основи теорії податків: [ навчальний посібник ] / Соколовська А. М. – К.: Кондор, 2010. – 326 с.

124. Соколовська А. М. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І.О. та ін. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.

125. Статистична інформація за січень-грудень 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [tre.kmu.gov.ua](http://tre.kmu.gov.ua).

126. Товарна структура роздрібного товарообороту підприємств в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua).

127. Трансформація акцизної політики в Україні / [Коротун В. І., Брехов С. С., Новицька Н. В. та ін.]. – Ірпінь : ВЦ Національного університету ДПС України, 2014. – 72 с. – (Препринт / НДЦ ПО Національного університету ДПС України).

128. Турчин Ю. Б. Протидія контрабанді тютюнових виробів в сучасних умовах / Ю. Б. Турчин // Митна справа. – 2010. – № 3 (69). – С. 61–67.

129. Угода про зону вільної торгівлі між Україною та ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.comeuroint.rada.gov.ua](http://www.comeuroint.rada.gov.ua).

130. Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні : проблеми і напрями : монографія / В. Федосов, В. Опарін, С. Львовчкін; за наук. ред. В. Федосова. – К. : КНЕУ, 2002. – 387 с.

131. Филиппов Д. А. Система акцизного налогообложения табачных изделий в зарубежных странах / Д. А. Филиппов // Электронное издание. – Москва, 2007. – 13 с.

132. Финансовый мир / под ред. В. В. Иванова, В. В. Ковалева. – М. : Проспект, 2002. – 360 с.

133. Фінансово-кредитні методи державного регулювання економіки : [ монографія / за ред. А. І. Даниленка ]. – К. : Ін-т економіки НАНУ, 2003. – 415 с.

134. Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономики / Черник Д. Г. – М. : Финансы, ЮНИТИ. – 1997. – 383 с.

135. Шаг навстречу [Електронний ресурс]. // Инвестгазета – 2013. - № 44. – Режим доступу : [www.investgazeta.net](http://www.investgazeta.net).

136. Шаманська О. І. Сучасні тенденції розвитку спиртової промисловості / О. І. Шаманська, Я. В. Паламаренко // Ефективна економіка. – 2014. – № 4. – Режим доступу до журналу: [www.economy.nauka.com.ua](http://www.economy.nauka.com.ua).

137. Швабій К. І. Податкові пільги як загроза фінансовій безпеці України / К. І. Швабій, В. І. Коротун // Торгівля і ринок України : темат. зб. наук. пр. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2012. – Вип. 34. – С. 583–590.

138. Шефлле А. Строеие и жизнь социальных тел. : в 4 т. / А. Шефлле. – (Bau und Leben des sozialen Körpers, 1875–1878).

139. Шимків А. Англо-український тлумачний словник економічної лексики / С. В. Слухай (наук. ред.). – К. : Вид. дім „Києво-Могилянська академія”, 2004. – 432 с.

140. Щодо зближення ставок акцизних зборів на спирт та алкогольні напої : Директива Ради 92/84/ЄЕС : від 19 жовтня 1992 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.minjust.gov.ua](http://www.minjust.gov.ua).

141. Щодо реструктуризації системи Спільноти щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії : Директива Ради 2003/96/ЄС : від 27 жовтня 2003 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.minjust.gov.ua](http://www.minjust.gov.ua).

142. Экономика налоговых реформ : [ монографія / под. ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, Л. Л. Тарангул ]. – К. : Алерта, 2013. – 432 с.

143. Юргелевич С. В. Непрямі податки в системі регулювання економіки : дис... канд. екон. наук : 08.04.01 / Юргелевич Сергій Владиславович. – К., 1998. – 215 с.

144. Юргелевич С. В. Непрямі податки в системі регулювання економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит / С. В. Юргелевич. – К., 1998. – 17 с.

145. Яковлева Н. В. Акциз и фискальная монополия : история возникновения и перспективы применения / Яковлева Н. В. – Москва, 2001. – 127 с.

146. Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. Історія оподаткування : [ навчальний посібник ]. / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 242 с.

147. Biofuels – At What Cost? A review of costs and benefits of EU biofuel policies : research report [Charles C., Gerasimchuk I., Bridle R., Moerenhout T., Asmelash E., Laan T.]. – Manitoba : The International Institute for Sustainable Development. – 2013. – 125 p.

148. Brons M., Nijkamp P., Pels E. and Rietveld P. A meta-analysis of the price elasticity of gasoline demand. A SUR approach // Energy Economics. – 2008. – № 30. – P. 2105–2122.

149. Carbon Taxation : Lessons from Europe / [Edited by M. S. Andersen, P. Ekins // Oxford University Press. – Oxford/New York, 2010. – 352 p.

150. Cnossen S. Cigarette taxation : issues for EU accession countries : Special Report [International Tax & Investment Center and Oxford Economic Forecasting]. – 2003. – 16 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.iticnet.org](http://www.iticnet.org).

151. CO2 Emissions from Fuel Combustion IEA Statistics at Highlights. – 2013. – 134 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.iea.org](http://www.iea.org).

152. Commission Regulation (EEC) № 684/2009 of 24 July 2009 implementing Council Directive 2008/118/EC as regards the computerised procedures for the movement of excise goods under suspension of excise duty [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu).

153. Commission Regulation (EEC) № 2719/92 of 11 September 1992 on the accompanying administrative document for the movement under duty-suspension arrangements of products subject to excise duty [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu).

154. Communication from the Commission A Sustainable Europe for a Better World : A European Union Strategy for Sustainable Development : Commission's proposal to the Gothenburg European Council COM/2001/0264 final [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu).

155. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu).

156. Dahl C. and Sterner T. A survey of econometric gasoline demand elasticities. – International Journal of Energy Systems. – 1991. – № 11. – P. 53–76.

157. Deboer M. D., Scharf R. J., Demmer R. T. Sugar-Sweetened Beverages and Weight Gain in 2- to 5-Year-Old Children. *Pediatrics* 132 (3). – 2013. – P. 413–431.

158. Decision № 1152/2003/EC of the European Parliament and of the Council of 16 June 2003 on computerising the movement and surveillance of excisable products [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu).

159. Decoupling natural resource use and environmental impacts from economic growth. A Report of the Working Group on Decoupling to the International Resource Panel. M. Fischer-Kowalski, M. Swilling, E.U. von Weizsacker, Y. Ren, Y. Moriguchi, S. Crane, W., Krausmann, F., Eisenmenger, N., Giljum, S., Hennicke, P., Romero Lankao, P., Siriban Manalang, A., Sewerin. – UNEP – 2011. – 174 p.

160. Ekins, P., Resource Productivity, Environmental Tax Reform and Sustainable Growth in Europe, Anglo-German Foundation for the Study of Industrial Society, 2009. – P. 31 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.transportenvironment.org](http://www.transportenvironment.org).

161. Environment at a Glance 2013 : OECD Indicators, Paris : OECD Publishing. – 2013. – 108 с.

162. Environmental Taxation, a Guide for Policy Makers, OECD, Paris, 2011. – 12 p.

163. Environmental Taxes – a Statistical Guide. – Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 2001. – 37 p.

164. Espey M. Gasoline demand revisited : an international meta-analysis of elasticities // *Energy Economics*. – 1998. – № 20. – P. 273–295.

165. European Commission European Anti-Fraud Office [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).

166. Excise duty tables (Tax receipts – Manufactured Tobacco) shows the situation as at 01.07.2014, European Commission, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).

167. Excise duty tables. Part I (Alcoholic Beverages), European Commission, 2004–2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).

168. Excise duty tables. Part I (Alcoholic Beverages), shows the situation as at 01.07.2014, European Commission, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).

169. Excise duty tables. Part II (Tax receipts – Energy products and Electricity), shows the situation as at 01.07.2014, European Commission, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).

170. Excise duty tables. Part II – Energy products and Electricity. (In accordance with the Energy Directive Council Directive 2003/96/EC, shows the situation as at 1 July 2012, European Commission, 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).

171. Excise duty tables. Part II – Energy products and Electricity. (In accordance with the Energy Directive Council Directive 2003/96/EC, shows the situation as at 1 July 2014, European Commission, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).

172. Excise duty tables. Part III (Manufactured Tobacco), shows the situation as at 01.07.2014, European Commission, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).

173. Excise tariff act, В.Е.2527 (1984) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.thailawforum.com](http://www.thailawforum.com).

174. French parliament adopts ‘Red Bull tax’ again // Reuters France [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.thelocal.fr](http://www.thelocal.fr).

175. Fuelling oil demand. What happened to fuel taxation in Europe? European Federation for Transport and Environment. – 2011. – 59 p.

176. Fullerton D. Environmental Taxes / D. Fullerton, A. Leicester, S. Smith // Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century ; IFS, London – 2008. – 66 p. [Електронний ресурс]. – Site of Institute for Fiscal Studies. – Режим доступу : [www.ifs.org.uk](http://www.ifs.org.uk).

177. Fullerton D. Garbage, recycling, and illicit burning or dumping / D. Fullerton, Kinnaman T. C. // Journal of Environmental Economics and Management. – 1995. – 29. – P. 78–91.

178. Global status report on alcohol and health [World Health Organization]. – Luxembourg, 2014. – 376 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.who.int](http://www.who.int).

179. Graham D. and Glaister S. The demand for automobile fuel : a survey of elasticities // Journal of Transport Economics and Policy. – 2002. – № 36. – P. 1–26.

180. Green tax report [Chartered Institute of Taxation]. – London, 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.tax.org.uk](http://www.tax.org.uk).

181. Joe Fitz, Chief Economist California Cigarette Excise Tax Revenue Loss Estimates // Federation of Tax Administrators Revenue

Estimating and Tax Research Conference. – September 17, 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.taxadmin.org](http://www.taxadmin.org).

182. Keen (1998), The Balance Between Specific and Ad Valorem Taxation, Fiscal Studies Vol. 19, No. 1 pp. 1–37, London 1998.

183. Measuring tax gaps 2012 . An official statistics release // HMRC Corporate Communications. – October 2012. – P. 47.

184. Mobility&Transport [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).

185. Novytska N. V. European practice in excise taxation on mineral oil products / N. V. Novytska // Management and Development of Financial Systems in Eastern European Countries Current State and Problems. – Cracow. – 2013. – № 4. – P. 235–242.

186. On the approximation of the laws, regulations and administrative provisions of the Member States concerning the manufacture, presentation and sale of tobacco and related products and repealing Directive 2001/37/EC : Directive 2014/40/EU of the European Parliament and of the Council of 3 April 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu).

187. Philip Morris International [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.pmi.com](http://www.pmi.com).

188. Preece Rob. Excise taxation of key commodities across South East Asia : a comparative analysis ahead of the ASEAN Economic Community in 2015 / Rob Preece // World Customs Journal [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.worldcustomsjournal.org](http://www.worldcustomsjournal.org).

189. Reducing opportunities for tax non-compliance in the underground economy // Forum on tax administration : SME compliance sub-group (Information note). / OECD. – January 2012 . – P. 69.

190. Restructuring the Community Framework for the Taxation of Energy Products and Electricity : Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 [Електронний ресурс]. – EUR–Lex. – Режим доступу : [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu).

191. Revenue Statistics 1965–2004 / Statistiques publiques 1965–2004. – OECD, 2005. – 196 p.

192. Roadmap for moving to a low-carbon economy in 2050 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).

193. Romaguera-Bosh Dora. Consumption of sweet beverages and type 2 diabetes incidence in European adults : results from EPIC-InterAct. *Diabetologia* 15(157). – 2013. – P.157–169.

194. Sandmo A. Optimal Taxation in the Presence of Externalities / A. Sandmo // *The Swedish Journal of Economics*. – Vol. 77. – № 1. – P. 86–98.

195. Tax reforms in EU Member States. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability : 2012 Report [Taxation Paper No 34]. – Brussels : European Commission : Directorate-General for Economic and Financial Affairs, Directorate General for Taxation and Customs Union, 2012 . – 180 p.

196. Taxation trend in EU. Data for the EU Member States, Iceland and Norway – 2012 edition. – 274 p.

197. Taxation, Innovation and the Environment, OECD, Paris, 2010. – 254 p.

198. Taxations trends in the European Union : Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Luxembourg : Publications Office of the European Union. – 2014. – 308 p.

199. Transport&Environment [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.transportenvironment.org](http://www.transportenvironment.org).

200. Tsimihodimos V, Kakaidi V, Elisaf M. Cola-induced hypokalaemia : pathophysiological mechanisms and clinical implications. *International Journal of Clinical Practice* 63 (6). – 2009. – P. 56–71.

201. United Kingdom Tobacco Tax Success Story [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.global.tobaccofreekids.org](http://www.global.tobaccofreekids.org).

202. What is the Escalator? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.saveyourpint.co.uk](http://www.saveyourpint.co.uk).

203. White Paper on Transport – Roadmap to a Single European Transport Area – Towards a Competitive and Resource-Efficient Transport System. – Luxembourg : Publications Office Of The European Union, 2011. – 34 p.

***ДОДАТКИ***



Додаток А  
Таблиця А.1

Частка акцизів у податкових надходженнях країн-членів ОЕСР в 1995–2011<sup>101</sup> роках, %

	1995		1996		1997		1998		1999		2000		2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007		2008		2009		2010		2011			
	Акцизний податок	ПДВ	Акцизний податок	ПДВ	Акцизний податок	ПДВ	Акцизний податок	ПДВ	Акцизний податок	ПДВ	Акцизний податок	ПДВ	Акцизний податок	ПДВ	Акцизний податок	ПДВ	Акцизний податок	ПДВ	Акцизний податок	ПДВ	Акцизний податок	ПДВ	Акцизний податок	ПДВ	Акцизний податок	ПДВ	Акцизний податок	ПДВ	Акцизний податок	ПДВ	Акцизний податок	ПДВ				
Австралія	0,0	9,4	0,0	8,9	0,0	8,6	0,0	8,0	0,0	7,6	11,1	9,2	12,6	9,4	13,1	9,1	13,2	8,5	12,8	8,2	13,1	7,6	12,9	7,4	12,7	7,0	12,6	7,4	14,0	7,6	13,4	7,4	..	..		
Австрія	18,6	6,0	19,0	5,8	18,8	6,2	18,6	6,1	19,2	6,1	18,8	6,0	18,0	5,8	18,7	6,1	18,3	6,2	18,4	6,4	18,8	6,3	18,4	5,9	18,3	5,8	18,2	5,6	19,0	5,6	18,9	5,7	18,6	5,8		
Бельгія	15,4	5,2	15,6	5,4	15,5	5,3	15,1	5,3	16,0	5,2	16,2	5,0	15,5	4,9	15,6	4,9	15,5	5,1	15,7	5,3	15,9	5,3	16,4	5,0	16,2	5,0	15,8	4,6	16,0	4,9	16,3	4,9	16,0	4,7		
Канада	8,4	5,6	8,4	5,5	8,8	5,3	9,2	5,3	9,1	5,0	9,2	4,7	9,2	4,9	9,8	5,4	10,0	5,5	9,9	5,3	9,9	4,9	9,4	4,6	9,0	4,4	8,2	4,5	8,5	4,7	11,8	4,8	13,1	4,5		
Чилі	40,6	7,9	40,8	8,1	41,4	8,7	41,6	10,0	42,3	10,3	41,8	10,3	40,9	10,7	41,7	10,5	42,7	10,0	41,7	8,6	37,8	7,8	32,0	6,3	32,9	6,3	39,4	5,9	42,5	7,5	38,7	7,2	37,1	6,8		
Чехія	16,6	9,8	17,8	9,6	17,4	9,3	17,5	9,2	18,4	9,6	18,3	9,3	17,9	9,2	17,3	8,9	17,1	9,1	19,3	9,3	19,1	9,8	17,9	10,0	17,7	10,2	19,3	10,1	20,4	10,8	20,4	10,7	20,6	11,1		
Данія	19,3	10,5	19,6	10,7	19,8	10,7	19,8	11,5	19,5	11,2	19,3	10,4	19,8	10,4	20,1	10,7	20,0	10,3	19,9	10,1	19,7	9,7	20,7	9,7	20,7	9,5	21,0	8,9	21,2	8,3	20,7	8,6	20,7	8,6		
Естонія	26,5	7,5	27,3	9,4	28,0	9,7	23,8	10,6	23,8	9,8	27,3	9,6	27,0	10,8	27,0	10,5	26,5	10,0	25,1	11,9	28,3	12,0	29,6	11,1	28,2	11,4	24,9	10,4	24,8	14,1	25,7	12,7	26,0	13,6		
Фінляндія	17,4	9,9	17,1	9,7	18,4	10,2	18,0	9,9	18,1	10,2	17,4	9,0	17,8	9,1	18,2	9,3	19,4	9,7	19,6	9,0	19,8	8,6	19,9	8,4	19,5	7,8	19,5	7,7	20,2	8,0	20,1	8,3	20,6	8,9		
Франція	17,3	6,7	17,6	6,7	17,5	6,5	17,3	6,5	17,1	6,3	16,7	6,2	16,3	6,0	16,4	6,3	16,5	6,1	16,6	6,0	16,7	5,7	16,5	5,5	16,5	5,3	16,3	5,3	16,2	5,6	16,2	5,5	15,8	5,5		
Німеччина	17,4	7,1	17,7	7,4	17,8	7,2	17,9	7,0	18,4	7,3	18,4	7,5	18,2	8,1	18,0	8,5	17,9	9,0	17,9	8,6	18,0	8,4	17,9	8,0	19,4	7,3	19,5	7,0	20,1	7,2	20,1	7,1	19,8	6,9		
Греція	22,0	14,4	18,0	11,8	21,9	13,4	20,8	11,1	21,5	10,2	21,2	9,0	22,7	9,4	22,8	8,7	21,8	8,7	21,7	8,5	21,6	8,2	22,4	7,9	22,9	7,9	22,7	7,2	21,2	8,5	23,2	10,5	..	..		
Угорщина	17,8	10,0	18,3	10,0	20,2	10,4	20,4	10,9	21,1	11,0	22,4	10,4	21,5	9,8	20,6	9,8	21,7	9,9	23,5	9,8	22,6	9,7	20,4	10,3	20,0	9,6	19,4	9,4	21,5	9,5	22,9	9,4	22,1	9,6		
Ісландія	29,9	8,9	29,0	11,4	29,3	10,5	29,1	10,7	29,9	10,3	28,5	9,3	26,5	7,8	26,6	8,5	26,5	9,1	27,5	8,8	27,3	9,2	27,2	9,0	25,9	8,6	24,7	7,4	23,7	7,9	22,7	8,6	21,6	8,7		
Ірландія	21,2	15,1	21,5	14,9	21,8	14,4	22,7	14,2	22,5	13,8	22,1	13,4	21,9	12,2	24,2	12,5	23,7	11,8	24,2	11,2	24,6	10,8	24,1	10,0	24,1	10,1	24,3	10,5	22,9	10,7	22,9	10,3	..	..		
Ізраїль	23,5	3,5	23,7	4,0	22,9	4,2	22,9	4,1	22,9	4,0	21,3	3,5	21,6	3,5	23,6	4,0	23,8	4,3	22,9	4,4	22,5	4,5	21,6	4,6	21,7	4,5	23,2	5,1	24,6	5,6	24,8	5,9	24,7	5,6		
Італія	13,8	7,9	13,0	6,6	12,6	6,2	14,2	6,8	13,7	6,6	15,4	6,3	14,9	6,0	15,0	5,7	14,2	5,9	14,3	5,6	14,6	5,6	14,8	5,3	14,3	4,9	13,8	4,6	13,2	5,0	14,6	4,9	14,5	5,0		
Японія	5,4	7,4	5,6	7,4	7,2	7,0	9,4	7,3	9,8	7,6	9,1	7,2	9,1	7,2	9,5	7,5	9,5	7,6	9,6	7,4	9,5	6,9	9,2	6,7	8,8	6,4	8,9	6,2	9,6	6,7	9,6	6,5	..	..		
Корея	17,8	13,5	17,7	14,6	18,9	14,2	15,4	14,4	17,9	14,2	17,0	13,3	17,2	15,1	18,9	13,4	18,2	13,0	18,0	12,7	17,4	12,0	16,7	11,0	15,8	10,8	16,1	10,4	17,3	9,3	17,6	10,7	0,0	7,9		
Люксембург	14,0	11,7	13,9	11,3	13,8	11,7	14,1	11,5	14,0	12,2	14,3	12,0	14,6	10,9	14,7	11,6	14,9	11,8	16,2	13,0	16,4	11,8	16,1	11,1	16,1	15,1	16,1	10,5	16,7	10,3	16,9	9,7	16,6	9,4	17,1	9,4

<sup>101</sup> Середнє значення за країнами ОЕСР в 2011 р. розраховано без урахування значень частки акцизів у податкових надходженнях за такими країнами, як Австралія, Греція, Ірландія, Японія, Мексика, Нідерланди, Польща, Португалія через відсутність даних.

Продовження таблиці А.1

Мексика	16,9	8,3	17,1	7,0	17,6	8,3	18,8	12,4	19,0	13,8	18,7	8,5	19,1	10,6	19,3	12,6	19,4	9,3	19,5	6,2	19,1	3,3	20,2	2,2	20,4	2,3	18,0	2,4	19,7	3,4	20,5	3,5	..	..	
Нідерланди	15,6	7,4	16,1	7,8	16,0	7,7	17,2	8,1	17,4	8,3	17,4	8,3	19,1	8,5	19,2	8,2	19,8	8,4	19,6	8,7	19,6	8,5	18,9	8,6	19,4	8,0	18,5	8,0	18,3	8,1	18,7	7,9	..	..	
Нова Зеландія	22,8	5,8	24,3	5,6	24,5	5,7	26,1	5,9	25,9	5,8	24,9	5,4	25,6	5,5	25,3	5,3	26,1	4,8	25,0	4,2	23,8	3,9	24,4	2,7	23,5	2,5	25,4	2,6	27,6	2,8	30,7	2,9	31,3	2,8	
Норвегія	21,2	12,5	20,9	12,3	20,7	11,9	21,3	11,2	21,9	10,4	19,7	8,7	19,5	8,3	19,6	8,4	19,4	8,4	18,6	8,1	18,1	7,4	18,2	7,1	19,1	7,2	17,1	6,6	18,6	7,2	18,6	7,1	17,9	6,5	
Польща	17,0	10,0	18,6	11,7	20,1	9,7	20,0	10,0	21,4	11,0	21,2	11,1	20,8	11,4	21,7	12,0	21,9	12,6	22,2	13,2	22,9	12,7	23,5	11,9	23,5	12,0	22,9	13,0	22,9	11,9	24,0	13,3	..	..	
Португалія	23,6	14,9	24,0	14,7	23,7	13,9	24,2	14,4	24,1	13,7	24,8	11,5	24,3	12,1	24,3	12,4	24,5	12,3	25,6	12,7	27,1	12,1	26,9	12,1	26,1	10,8	25,8	10,1	23,2	10,3	25,0	10,5	..	..	
Словаччина	20,8	8,7	19,3	8,4	19,3	8,1	20,3	8,0	19,3	8,6	20,4	9,1	21,9	8,2	21,1	8,9	22,6	9,4	24,5	10,5	25,0	11,6	25,3	9,8	22,9	12,0	23,5	9,2	23,1	9,6	22,5	10,4	23,4	10,0	
Словенія	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	12,6	4,7	23,3	8,4	22,2	9,3	22,7	9,3	22,5	9,2	22,3	9,3	22,2	9,0	22,2	9,0	22,4	9,2	22,9	9,5	22,4	11,4	22,3	11,6	22,2	11,6	
Іспанія	15,9	7,7	16,2	7,9	16,3	7,7	16,6	8,3	17,4	7,9	17,7	7,5	17,3	7,2	16,7	7,2	17,3	7,2	17,5	6,9	17,9	6,4	17,5	5,9	15,8	5,8	15,1	6,3	13,0	6,8	16,7	6,7	16,7	6,4	
Швеція	19,4	7,2	17,3	7,3	17,2	6,7	17,2	6,7	17,1	6,5	16,9	6,0	17,6	6,3	18,5	6,7	18,4	6,6	18,3	6,3	18,3	6,1	18,5	5,8	19,1	5,7	20,0	5,8	20,7	6,2	21,3	6,0	21,3	5,8	
Швейцарія	8,6	5,6	11,3	5,6	11,8	5,7	11,8	6,0	13,1	6,1	13,1	5,5	13,5	5,5	13,0	5,1	13,5	5,4	13,6	5,5	13,5	5,4	13,4	5,2	13,0	4,8	12,7	5,1	12,3	4,9	12,7	5,1	12,7	5,1	
Туреччина	24,3	1,0	23,8	1,2	23,4	1,7	21,9	1,2	20,0	11,5	24,2	11,7	23,0	11,2	26,2	16,0	24,9	19,2	22,8	19,6	21,8	21,2	22,2	19,9	21,3	19,3	20,3	18,2	20,0	18,6	22,1	20,3	24,3	19,8	
Великобританія	19,0	11,3	19,5	11,4	19,2	11,1	18,3	11,1	18,5	11,0	18,1	10,5	18,2	9,9	19,1	10,0	19,7	9,7	19,5	9,4	18,6	8,8	18,1	8,1	18,2	8,0	17,8	8,1	16,7	9,1	18,8	8,9	20,6	8,6	
США	0,0	4,6	0,0	4,5	0,0	4,2	0,0	4,0	0,0	3,9	0,0	3,7	0,0	3,9	0,0	4,2	0,0	4,3	0,0	4,1	0,0	3,9	0,0	3,7	0,0	3,5	0,0	3,5	0,0	4,2	0,0	4,0	0,0	3,9	
ОЕСР Всього	-	17,3	8,3	17,4	8,4	17,7	8,3	17,7	8,5	18,3	8,9	19,0	8,5	19,0	8,5	19,4	8,8	19,5	8,8	19,5	8,7	19,5	8,4	19,2	7,9	19,0	7,8	19,0	7,6	19,2	8,0	19,7	8,1	19,9	7,8

Джерело: побудовано з використанням статистичної інформації інтерактивної бази даних країн-членів ОЕСР *stats.oecd.org*

**Структура акцизних податків за трьома основними групами  
підакцизних товарів у країнах-членах ЄС-27 в 2013 р.**

	млн. євро				%		
	Алко- гольні на- пої	Енерго- ресурси	Тютю- нові вироби	Усього	Алко- гольні напої	Енерго- ресурси	Тютю- нові вироби
Австрія	323,7	5 051,3	1 662,1	7 037,1	4,6	71,8	23,6
Бельгія	689,8	4 444,7	2 119,4	7 253,9	9,5	61,3	29,2
Болгарія	135,4	1 016,3	922,3	2 074,0	6,5	49,0	44,5
Великобри- танія	12 471,9	32 139,2	11 707,6	56 318,8	22,1	57,1	20,8
Греція	403,9	4 230,0	2 503,2	7 137,1	5,7	59,3	35,1
Данія	503,6	4 744,9	1 127,6	6 376,1	7,9	74,4	17,7
Естонія	195,0	416,8	165,6	777,4	25,1	53,6	21,3
Ірландія	1 002,0	2 422,2	1 063,9	4 488,2	22,3	54,0	23,7
Іспанія	1 090,3	13 899,9	7 108,8	22 099,0	4,9	62,9	32,2
Італія	1 007,6	32 854,7	10 356,4	44 218,8	2,3	74,3	23,4
Кіпр	32,1	335,5	205,3	573,0	5,6	58,6	35,8
Латвія	152,3	414,9	151,0	718,2	21,2	57,8	21,0
Литва	245,7	537,7	212,2	995,5	24,7	54,0	21,3
Люксембург	36,5	929,9	529,0	1 495,4	2,4	62,2	35,4
Мальта	13,3	77,9	72,4	163,7	8,2	47,6	44,2
Нідерланди	1 071,5	12 401,0	2 399,0	15 871,5	6,8	78,1	15,1
Німеччина	3 223,8	46 373,1	14 129,4	63 726,3	5,1	72,8	22,2
Польща	2 649,2	7 154,7	4 370,3	14 174,2	18,7	50,5	30,8
Португалія	173,1	2 079,0	1 312,9	3 565,1	4,9	58,3	36,8
Румунія	237,0	2 282,2	1 741,9	4 261,0	5,6	53,6	40,9
Словаччина	261,1	1 087,8	640,4	1 989,3	13,1	54,7	32,2
Словенія	96,7	1 055,7	411,3	1 563,7	6,2	67,5	26,3
Угорщина	296,0	2 011,1	1 071,8	3 378,9	8,8	59,5	31,7
Україна	549,4	500,6	1 098,8	2 148,8	25,6	23,3	51,1
Фінляндія	1 335,5	4 170,7	841,1	6 347,4	21,0	65,7	13,3
Франція	3 092,1	24 614,5	11 118,3	38 825,0	8,0	63,4	28,6
Хорватія	102,1	851,7	474,2	1 427,9	7,2	59,6	33,2
Чехія	407,5	2 891,5	1 701,0	5 000,0	8,2	57,8	34,0
Швеція	1 378,9	7 331,9	918,8	9 629,7	14,3	76,1	9,5

*Джерело: побудовано Excise duty tables (Tax receipts – Alcoholic beverages) shows the situation as at 01.07.2014, European Commission, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu); Excise duty tables (Tax receipts – Manufactured Tobacco) shows the situation as at 01.07.2014, European Commission, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu); Excise duty tables. Part II (Tax receipts – Energy products and Electricity), shows the situation as at 01.07.2014, European Commission, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).*

**Ставки акцизних податків на нафтопродукти  
у країнах ЄС та Україні<sup>102</sup>**

	Гранична ставка на неетилований бензин, грн за 1 л.	Гранична ставка на дизельне паливо для некомерційного використання, євро за 1 000 л.	Гранична ставка акцизного податку на зріджений газ (LPG), грн за 1 кг.
Україна	3,3	2,2	0,9
Болгарія	5,9	5,4	2,8
Румунія	6,2	5,7	2,2
Латвія	6,7	5,4	2,6
Угорщина	6,8	6,3	5,3
Естонія	6,9	6,4	2,0
Литва	7,1	5,4	5,0
Польща	7,4	5,6	3,2
Іспанія	7,4	5,4	0,9
Люксембург	7,5	5,5	1,7
Кіпр	7,8	7,3	2,0
Чехія	8,2	7,0	2,5
Мальта	8,3	6,9	0,0
Австрія	8,4	6,5	4,3
Словенія	8,9	7,2	2,0
Словаччина	9,0	6,3	3,0
Португалія	9,6	6,0	3,8
Ірландія	9,6	7,8	2,9
Данія	9,8	7,4	8,3
Бельгія	10,2	7,2	0,0
Франція	10,4	7,0	1,8
Швеція	10,7	9,9	4,9
Німеччина	10,9	7,9	2,9
Греція	10,9	5,4	5,4
Фінляндія	11,0	8,1	0,0
Великобританія	11,0	11,0	6,0
Італія	11,9	10,1	4,4
Нідерланди	12,4	7,8	5,3

*Джерело: побудовано на основі даних [<sup>103</sup>] та Податкового кодексу України*

<sup>102</sup> Тут і надалі для України ставки вказані станом на 01.10.2014 р., ставки розраховані за офіційним курсом НБУ, встановленим на 01.10.2014 р, ставки для України розраховані в грн за літр палива за коефіцієнтами переведення, що надаються в Методиці № 452, що затверджена Держкомстатом України 13.11.2008 р.

<sup>103</sup> Excise duty tables. Part II (Tax receipts – Energy products and Electricity), shows the situation as at 01.07.2014, European Commission, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).

**Ставки акцизного податку на пиво у вибраних  
країнах ЄС та Митного союзу**

Країна	Ставка акцизного податку на пиво*, грн на гектолітр	Співвідношення між ставкою в Україні та вибраних країнах-членах ЄС та Митного союзу**
Україна	124,0	1,0
Болгарія	156,3	1,3
Німеччина	160,4	1,3
Люксембург	161,7	1,3
Іспанія	162,4	1,3
Румунія	178,1	1,4
Молдова	179,3	1,4
Литва	220,9	1,8
Латвія	252,7	2,0
Чехія	254,2	2,1
Словаччина	292,4	2,4
Португалія	368,6	3,0
Польща	374,9	3,0
Бельгія	376,4	3,0
Австрія	407,5	3,3
Білорусь	427,0	3,4
Хорватія	427,9	3,5
Угорщина	445,8	3,6
Естонія	511,9	4,1
Греція	529,8	4,3
Італія	550,2	4,4
Росія	592,1	4,8
Франція	597,5	4,8
Данія	612,1	4,9
Нідерланди	618,8	5,0
Словенія	986,2	8,0
США	1360,3	11,0
Швеція	1680,7	13,6
Ірландія	1838,0	14,8
Великобританія	1952,1	15,7
Фінляндія	2612,3	21,1

*Джерело: розраховано з використанням даних OECD Statistics.*

\* розрахунки проводились для пива міцністю 5 % алк.

Таблиця А.6  
**Структура надходжень акцизів з алкогольних напоїв у країнах ЄС за результатами 2013 року**

Країна	Всього, млн євро		Міцні напої		Проміжні продукти		Тихі вина		Зброджені напої		Пиво	
	млн євро	%	млн євро	%	млн євро	%	млн євро	%	млн євро	%	млн євро	%
Австрія	323,7	40,0	129,5	0,3	1,1	0,3	0	0,0	0	0,0	193,1	59,7
Бельгія	689,8	39,4	271,73	3,8	26,08	3,8	131,49	19,1	77,14	11,2	183,36	26,6
Болгарія	135,36	70,1	94,95	0,1	0,1819	0,1	0	0,0	0	0,0	40,23	29,7
Великобританія	12 471,93	29,2	3 642,6	3,3	405,8	3,3	3 987,13	32,0	460,24	3,7	3 976,16	31,9
Греція	403,9	72,0	290,94	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	112,96	28,0
Данія	503,6	29,3	147,8	0,7	3,59	0,7	211,31	42,0	9,5	1,9	131,4	26,1
Естонія	195,04	69,6	135,73	0,6	1,2	0,6	16,08	8,2	0	0,0	42,03	21,5
Ірландія	1 002,02	29,0	290,3	5,9	59,29	5,9	282,47	28,2	11,95	1,2	358,01	35,7
Іспанія	1 090,33	70,9	773,22	1,7	18,03	1,7	0	0,0	0	0,0	299,08	27,4
Італія	1 007,62	51,4	518,28	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	489,34	48,6
Латвія	152,29	73,6	112,07	1,8	2,78	1,8	9,96	6,5	3,12	2,0	24,36	16,0
Литва	245,65	70,0	171,91	6,5	16,03	6,5	16	6,5	0	0,0	41,71	17,0
Нідерланди	1 071,52	29,9	320,83	2,6	27,71	2,6	301,46	28,1	15,61	1,5	405,91	37,9
Німеччина	3 223,82	65,2	2 102,42	0,4	14,41	0,4	0	0,0	434,32	13,5	672,67	20,9
Польща	2 649,17	64,9	1 718,47	5,8	0	0,0	89,47	3,4	0	0,0	841,23	31,8
Португалія	173,13	53,0	91,76	0,5	10,07	0,5	0	0,0	0	0,0	71,3	41,2
Румунія	236,99	38,5	91,35	0,2	1,13	0,2	0,74	0,3	2,1	0,9	141,67	59,8
Словаччина	261,078	77,1	201,32	0,0	0	0,0	0	0,0	4,033	1,5	55,728	21,3
Словенія	96,73	21,5	20,81	0,2	0,15	0,2	0	0,0	0	0,0	75,77	78,3
Угорщина	296,03	46,5	137,52	0,5	1,41	0,5	2,1	0,7	7,53	2,5	147,47	49,8
Фінляндія	1 335,52	32,1	429,02	1,4	18,39	1,4	313,21	23,5	0	0,0	574,9	43,0
Франція	3 092,13	72,1	2 228,04	2,5	76,02	2,5	90,59	2,9	27,15	0,9	670,33	21,7
Хорватія	102,11	22,1	22,59	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	79,52	77,9
Чехія	407,51	56,9	231,78	0,3	1,22	0,3	0	0,0	10,44	2,6	164,07	40,3
Швеція	1 378,93	32,7	451,21	1,5	20,1	1,5	531,72	38,6	0	0,0	375,9	27,3

Джерело: сформовано з використанням даних OECD Statistics.

**Співвідношення між ставками акцизного податку з ЛГП  
в Україні, країнах ЄС та Митного союзу**

	Ставка акцизного податку, грн на гектолітр чистого алкоголю *	Співвідношення між ставкою в Україні та вибраних країнах ЄС та Митного союзу
Білорусь	4 514,0	0,6
Молдова	6 478,0	0,9
Україна	7 053,0	1,0
Болгарія	9 168,5	1,3
США	12 618,4	1,8
Канада	13 562,6	1,9
Іспанія	14 887,9	2,1
Італія	15 364,0	2,2
Росія	16 447,5	2,3
Румунія	17 362,5	2,5
Словаччина	17 605,7	2,5
Чехія	18 114,9	2,6
Угорщина	18 356,0	2,6
Австрія	19 561,9	2,8
Португалія	20 405,0	2,9
Німеччина	21 240,9	3,0
Словенія	21 518,0	3,1
Латвія	21 803,3	3,1
Польща	21 977,9	3,1
Нідерланди	27 484,4	3,9
Франція	28 016,0	4,0
Данія	32 793,7	4,6
Бельгія	34 542,3	4,9
Швейцарія	39 189,7	5,6
Греція	39 938,8	5,7
Великобританія	57 626,1	8,2
Ірландія	69 395,7	9,8
Фінляндія	74 253,6	10,5
Австралія	78 065,0	11,1
Швеція	95 627,5	13,6
Ісландія	114 261,1	16,2
Норвегія	134 926,0	19,1

*Джерело: розраховано з використанням даних OECD Statistics.*

## Групування країн за розміром ставки акцизного податку на вино

Період	Інтервал ставки АП, дол. США / гкл	Кількість країн, у % до загальної їхньої кількості		
		тихе	ігристе	слабоалкогольне
2003	до 50	44	25	43
	50–100	13	10	57
	100–200	0	25	0
	від 200	44	40	0
2005	до 50	31	15	43
	50–100	25	10	43
	100–200	0	35	0
	від 200	44	40	14
2007	до 50	13	5	60
	50–100	40	21	20
	100–200	0	32	0
	від 200	37	42	20
2009	до 50	13	5	60
	50–100	40	21	0
	100–200	0	32	40
	від 200	37	42	0
2012	до 50	14	6	33
	50–100	36	17	44
	100–200	14	44	22
	від 200	36	33	0

Джерело: розраховано автором за даними OECD Statistics.



**Питома вага надходжень акцизного податку  
в податкових надходженнях країн-членів ЄС\***

Країни / роки	в % до податкових надходжень				2009		2012	
	1996	2000	2005	2008	в %	млн євро	в %	млн євро
Бельгія	5,6	5,3	5,4	4,6	4,9	7 151,7	4,6	7 783
Болгарія	5,4	12,5	15,1	18,4	18,8	1 905,0	18,4	2 042
Чехія	9,9	9,6	10,0	9,6	11,0	5 196,3	11,3	6 042
Данія	7,8	8,2	7,0	6,6	6,8	7 291,4	7,0	8 294
Німеччина	6,5	6,7	7,5	6,5	6,7	63 690,0	6,3	65 830
Естонія	9,4	9,6	12,0	10,4	14,0	697,4	14,0	791
Ірландія	12,3	10,3	8,4	8,2	9,6	4 303,3	8,4	3 966
Греція	14,4	8,9	8,2	7,2	8,4	5 947,0	10,7	7 023
Іспанія	7,8	7,8	6,6	6,4	7,1	22 875,0	6,6	22 187
Франція	6,3	5,9	5,0	4,8	4,9	38 823,0	4,9	45 167
Італія	7,3	6,2	5,5	4,5	4,9	32 212,0	5,4	37 240
Кіпр	9,7	8,4	11,4	8,4	9,1	539,3	9,6	603
Латвія	8,5	11,6	12,4	11,0	13,9	684,3	11,5	714
Литва	9,1	10,7	10,3	10,1	11,9	923,9	10,5	943
Люксембург	10,6	11,6	11,2	9,8	9,2	1 303,3	9,1	1 530
Угорщина	9,8	10,0	8,6	8,3	8,9	3 263,3	9,0	3 439
Мальта	7,1	8,9	9,1	9,0	8,8	175,5	9,0	208
Нідерланди	6,6	6,5	6,6	6,0	6,0	13 108,0	5,5	12 956
Австрія	6,1	6,2	6,5	5,8	5,8	6 803,8	5,8	7 628
Польща	11,8	11,2	12,8	13,0	11,9	11 775,1	12,4	15 408
Португалія	11,8	8,2	9,5	8,3	8,8	4 600,4	8,2	4 402
Румунія	6,3	9,8	11,8	9,6	11,8	3 734,3	12,4	4 620
Словенія	0,0	8,1	8,6	9,0	11,0	1 461,3	12,1	1 602
Словаччина	8,4	9,1	11,7	9,2	9,7	1 761,7	9,8	1 973
Фінляндія	9,7	9,0	8,6	7,7	8,0	5 891,0	8,9	7 517
Швеція	7,4	6,1	6,1	5,8	6,2	8 475,0	5,9	10 587
Великобританія	11,9	10,8	9,4	8,6	9,9	54 010,4	9,8	67 159
<i>ЄС, всього</i>	<i>7,6</i>	<i>7,5</i>	<i>7,1</i>	<i>6,5</i>	<i>6,9</i>	<i>308 602,7</i>	<i>6,8</i>	<i>355 136</i>

\* за даними Єврокомісії

Додаток Г

**Окремі показники формування акцизного навантаження на тютюнові вироби у країнах-членах ЄС**

Країна	Специфічний акциз (з 1 000 сигарет)		Євро	в % до середньозваженої ціни	в % від сумарного акцизу (АП+ПДВ)	ПДВ (в % від роздрібної ціни з урахуванням АП і ПДВ)	Адвалорний акциз (в % від роздрібної ціни з урахуванням АП і ПДВ)	Акцизи всього (в % до середньозваженої ціни)	Поточна вартість сигарет найпопулярнішої категорії** (з 1000 сигарет), євро	Поточний показник середньозваженої ціни (з 1000 сигарет), євро	Розрахунковий показник суми акцизів (Євро з 1 000 сигарет)	Мінімальний акцизний податок відповідно до Директиви 96/59 (Євро з 1 000 сигарет)	Загальний мінімальний показник акцизного навантаження в середньозваженій ціні (акцизи всього в % до середньозваженої ціни)
	Національна валюта	в % від сумарного акцизу (АП+ПДВ)											
Бельгія			23,59	9,66	12,48	17,36	67,77	77,43	273,68	244,11	146,65	148,11	60,07
Болгарія	101,00		51,64	43,44	52,27	16,67	39,67	83,11	112,49	118,88	78,98	75,67	66,44
Чехія	1 090,00		46,40	32,28	42,12	17,36	44,36	76,64	140,37	143,76	85,22	87,73	59,28
Данія	1 182,5		158,55	58,32	73,52	20,00	21,00	79,32	288,27	271,88	162,27	-	59,32
Німеччина			9,30	37,84	50,09	15,97	37,71	75,55	250,00	254,5	152,00	-	59,58
Естонія			46,50	32,98	39,43	16,67	20,42	83,65	141,00	141,00	94,44	90,00	66,98
Ірландія			241,83	53,21	65,99	18,70	57,67	80,63	475,00	454,50	281,46	275,62	60,64
Греція			82,50	47,10	54,90	18,700	38,70	85,80	190,00	175,15	117,53	117,50	67,10
Іспанія			24,10	11,21	14,09	16,96	67,96	79,17	-	215,00	133,75	128,65	62,21
Франція			48,75	15,00	18,43	16,667	66,37	81,37	-	325,00	210,27	210,00	64,70
Італія			13,09	5,71	7,50	18,03	70,44	76,16	215,00	229,00	133,12	144,65	58,13
Латвія			51,80	39,88	48,50	17,36	42,36	82,24	-	129,88	84,27	85,60	64,88
Литва	157		45,47	36,85	46,53	17,36	42,36	79,21	-	122,38	76,31	74,14	61,85
Люксембург			17,75	8,51	12,21	15,00	61,18	69,69	190,00	208,51	118,21	113,95	57,00
Угорщина	12 500		42,22	24,75	36,38	21,26	52,26	77,01	-	170,60	95,11	84,17	55,75
Нідерланди			173,97	59,60	76,50	17,36	18,31	77,91	-	291,91	176,75	176,75	60,55
Австрія			40,00	19,16	24,93	16,67	57,67	76,83	-	208,80	125,61	123,10	60,16
Польща	206,76		48,87	34,90	41,05	18,70	50,11	85,01	-	140,04	92,86	92,86	66,31
Португалія			87,33	44,81	55,73	18,70	35,70	80,51	195,00	194,88	120,46	125,50	64,39
Румунія			60,40	42,98	52,84	19,35	38,35	81,33	151,74	140,54	81,78	79,00	61,98
Словенія			67,92	41,04	50,00	18,03	41,04	82,08	167,50	165,50	106,00	106,00	64,04
Словаччина			59,50	39,64	49,98	16,67	39,67	79,30	-	150,11	94,03	91,00	62,64
Фінляндія			28,00	11,18	13,55	19,35	71,35	82,54	250,00	250,41	158,21	161,50	63,18
Швеція	1 410,00		163,33	56,92	73,05	20,00	21,00	77,92	335,31	286,96	166,20	-	57,92
Великобританія			184,1	220,61	61,30	16,67	33,17	85,69	-	420,01	289,91	-	69,02

\*\* використовується лише для порівняння, не для розрахунків

**Розподіл обсягів скорочення викидів між різними секторами економіки відповідно до Дорожньої карти переходу до конкурентоспроможної економіки з низьким рівнем викидів діоксиду вуглецю на період до 2050 р.**

Скорочення викидів парникових газів порівняно з 1990 р.	2005	2030	2050
Загальний рівень скорочення	-7 %	від -40 до -44 %	від -79 до -82 %
<b>Сектори</b>			
Енергетика (CO <sub>2</sub> )	-7 %	від -54 до -68 %	від -93 до -99 %
Промисловості (CO <sub>2</sub> )	-20 %	від -34 до -40 %	від -83 до -87 %
Транспорт (включаючи CO <sub>2</sub> від авіаційного та морського транспорту)	+30 %	+20 до -9 %	від -54 до -67 %
Послуги, житло та офісні приміщення (CO <sub>2</sub> )	-12 %	від -37 до -53 %	від -88 до -91 %
Сільське господарство (викиди, відмінні від CO <sub>2</sub> )	-20 %	від -36 до -37 %	від -42 до -49%
Викиди CO <sub>2</sub> від інших секторів економіки	-30 %	від -72 до -73 %	від -70 До -78%

Таблиця Д.2

**Викиди CO<sub>2</sub> від транспортного сектору у країнах ЄС-27 за видами перевезень, млн т в 1990–2012 рр.**

Роки	Цивільна авіація всього	Автомобільні перевезення	Залізничні перевезення	Інші види транспорту	Усього транспортний сектор
1990	82,3	703,3	13,8	10,2	937,4
1991	80,9	711,6	12,1	10,0	941,3
1992	86,7	736,7	11,6	8,9	971,7
1993	90,7	745,4	10,9	8,6	985,5
1994	94,4	752,6	10,2	8,5	992,5
1995	100,1	766,7	10,1	8,8	1 012,7
1996	105,6	788,9	10,0	9,3	1 048,5
1997	110,3	800,1	9,6	8,8	1 072,7
1998	118,3	825,8	9,4	8,9	1 113,1
1999	127,3	841,8	8,9	8,9	1 132,3
2000	134,5	842,4	9,1	9,2	1 144,9
2001	132,2	857,6	8,4	8,9	1 164,3
2002	129,2	870,8	8,4	9,6	1 179,2
2003	132,9	878,6	8,3	8,8	1 193,7
2004	142,2	897,0	8,3	9,2	1 230,9
2005	149,7	894,9	7,7	9,8	1 244,2
2006	155,5	899,9	7,5	10,1	1 267,0
2007	160,3	907,2	7,8	9,6	1 280,3
2008	160,3	891,7	7,6	10,0	1 263,8
2009	149,4	868,0	7,1	9,3	1 210,9
2010	...	...	...	...	...
2011	...	...	...	...	...
2012	...	...	...	...	...

Джерело: складено з використанням даних: *EU transport in figures 2012. – Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2012. – 130 p.*

**Взаємозв'язок між податковим навантаженням  
на споживання енергоресурсів та енергоємністю ВВП  
у країнах ЄС в 1995–2012 рр.**

	<b>Імпліцитна ставка оподаткування енергоресурсів</b>	<b>Енергоємність ВВП</b>
<b>1995</b>	205,0	0,169
<b>1996</b>	204,6	0,169
<b>1997</b>	179,9	0,164
<b>1998</b>	179,1	0,163
<b>1999</b>	179,2	0,158
<b>2000</b>	153,4	0,158
<b>2001</b>	142,5	0,160
<b>2002</b>	152,1	0,154
<b>2003</b>	179,1	0,151
<b>2004</b>	197,3	0,145
<b>2005</b>	196,4	0,141
<b>2006</b>	199,6	0,141
<b>2007</b>	221,0	0,139
<b>2008</b>	224,6	0,139
<b>2009</b>	216,9	0,137
<b>2010</b>	201,9	0,134
<b>2011</b>	220,7	0,130
<b>2012</b>	203,5	0,124

## Ставки ПДВ на енергоресурси

	Бензин	Дизельне паливо	LPG	Дизельне паливо для опалення	Мазут	Мазут з вмістом сірки > 1 %
Австрія	20,0	20,0		20,0	20,0	
Бельгія	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	
Болгарія	20,0	20,0	20,0	20,0		
Кіпр	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	
Чехія	18,0	18,0		18,0	18,0	
Данія	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	
Естонія	25,0	25,0		25,0	25,0	
Фінляндія	20,0	20,0	20,0	20,0		
Франція	24,0	24,0		24,0		
Німеччина	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	
Греція	19,0	19,0	19,0	19,0		
Угорщина	23,0	23,0		23,0	23,0	
Ірландія	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0	
Італія	23,0	23,0		13,5	13,5	
Латвія	22,0	22,0	22,0	22,0	10,0	
Литва	21,0	21,0	21,0	21,0		
Люксембург	21,0	21,0	21,0	21,0		21,0
Мальта	15,0	15,0	6,0	12,0		
Нідерланди	18,0	18,0		18,0		
Польща	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	
Португалія	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0
Румунія	23,0	23,0	23,0	23,0	13,0	
Словаччина	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	
Словенія	20,0	20,0	20,0		20,0	20,0
Іспанія	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	
Швеція	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	
Великобританія	25,0	25,0		25,0	25,0	
Австрія	20,0	20,0		5,0		

Джерело: *Market observatory* & *Statistics*:  
[http://ec.europa.eu/energy/observatory/oil/bulletin\\_en.htm](http://ec.europa.eu/energy/observatory/oil/bulletin_en.htm).

**Ставки акцизів на світлі нафтопродукти у країнах ЄС-27  
і співставлення їх з мінімальним запровадженим рівнем**

	Запроваджені ставки станом на 2013 р., євро на 1 000 л		Співвідношення між фактичним і мінімальним рівнем ставок акцизів на світлі нафтопродукти	
	Бензин	Дизельне паливо	Бензин	Дизельне паливо
Австрія	526,2	437,4	1,5	1,4
Бельгія	613,6	427,7	1,7	1,4
Болгарія	363,0	329,8	1,0	1,1
Кіпр	439,7	410,7	1,2	1,4
Чехія	491,6	419,2	1,4	1,4
Данія	591,6	404,7	1,6	1,3
Естонія	422,8	392,9	1,2	1,3
Фінляндія	623,7	462,8	1,7	1,5
Франція	612,5	439,4	1,7	1,5
Німеччина	654,5	470,4	1,8	1,6
Греція	683,6	343,0	1,9	1,1
Угорщина	425,2	391,6	1,2	1,3
Ірландія	607,7	499,0	1,7	1,7
Італія	728,4	617,4	2,0	2,0
Латвія	433,1	353,5	1,2	1,2
Литва	434,4	330,2	1,2	1,1
Люксембург	462,1	335,0	1,3	1,1
Мальта	489,4	402,4	1,4	1,3
Нідерланди	754,6	448,3	2,1	1,5
Польща	398,9	348,1	1,1	1,2
Португалія	585,3	367,5	1,6	1,2
Румунія	374,1	343,7	1,0	1,1
Словаччина	570,2	406,1	1,6	1,3
Словенія	583,5	457,0	1,6	1,5
Іспанія	464,5	369,9	1,3	1,2
Швеція	656,5	566,2	1,8	1,9
Великобританія	685,3	685,3	1,9	2,3

*Джерело: Market observatory & Statistics.*

## Модифікація ставок акцизів на нафтопродукти

	Неетилований бензин	Дизельне паливо	Зріджений газ	Дизельне паливо для опалення	Мазут з вмістом сірки ≤ 1 %	Мазут з вмістом сірки > 1 %
Австрія	06.01.2013	06.01.2013		04.01.2010	01.01.2006	
Бельгія	06.20.2009	11.17.2011	01.01.2002	08.04.2003	03.20.2004	
Болгарія	01.01.2011	01.01.2013	07.01.2006	01.01.2011		
Хорватія	07.23.2013	07.23.2013	07.01.2013	07.01.2013	07.01.2013	
Кіпр	01.01.2013	01.01.2013		04.01.2010	01.01.2008	
Чеська Республіка	01.01.2010	01.01.2010	01.01.2004	01.01.2010	01.01.2004	
Данія	01.01.2013	01.01.2013		02.01.2013	02.01.2013	
Естонія	01.01.2011	01.01.2011	01.01.2011	01.01.2011		
Фінляндія	01.01.2012	01.01.2012		01.01.2012		
Франція	01.11.2013	01.22.2013	01.01.2002	07.21.2002	01.01.2002	
Німеччина	01.01.2003	01.01.2003	01.01.2004	01.01.2002		
Греція	05.03.2010	10.15.2012		10.15.2012	06.27.2011	
Угорщина	01.01.2010	11.01.2011	05.01.2013	11.01.2011	01.01.2010	
Ірландія	12.06.2011	12.06.2011		05.01.2010	05.01.2010	
Італія	08.11.2012	08.11.2012	12.07.2011	01.01.2002	01.01.2002	
Латвія	06.01.2011	11.01.2010	02.01.2009	04.01.2013		
Литва	01.01.2009	01.01.2013	01.01.2009	01.01.2008		05.01.2004
Люксембург	01.01.2007	10.01.2012	01.01.2002	01.01.2004		
Мальта	04.09.2013	04.09.2013		04.09.2013		
Нідерланди	01.01.2013	01.01.2013	01.01.2013	01.01.2013	01.01.2013	
Польща	01.01.2013	01.01.2013	01.01.2013	01.01.2010	01.01.2010	01.01.2010
Португалія	01.01.2013	01.01.2013	01.01.2012	02.28.2013	01.01.2012	
Румунія	01.01.2013	01.01.2013	01.01.2013	01.01.2013	01.01.2013	
Словаччина	01.01.2011	01.01.2011	01.01.2011		01.01.2012	01.01.2012
Словенія	09.03.2013	09.03.2013	01.08.2013	09.03.2013	06.01.2009	
Іспанія	06.13.2009	06.13.2009	11.20.2005	11.20.2005	01.01.2007	
Швеція	01.01.2013	01.01.2013		01.01.2013	01.01.2013	
Великобританія	03.23.2011	03.23.2011		03.23.2011		

Джерело: Market observatory & Statistics ([www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu))

Таблиця Д.7

## Структура ціни на світлі нафтопродукти у країнах ЄС в 2013 році

Країна	Нестиглований бензин					Дизельне паливо						
	Закупівельна ціна 1 літра сирої нафти	Витрати на переробку, транспортування, страхування, зберігання, розподіл і продаж споживачам	Акциз	ПДВ	Роздрібна ціна	Частка акцизного податку в ціні палива	Закупівельна ціна одного літра сирої нафти	Витрати на переробку, транспортування, страхування, зберігання, розподіл і продаж споживачам	Акциз	ПДВ	Роздрібна ціна	Частка акцизного податку в ціні палива
Австрія	0,489	0,179	0,482	0,23	1,38	51,6	0,489	0,22	0,397	0,221	1,328	46,5
Бельгія	0,489	0,253	0,614	0,285	1,641	54,8	0,489	0,278	0,428	0,251	1,446	47,0
Болгарія	0,489	0,239	0,363	0,218	1,31	44,4	0,489	0,293	0,33	0,223	1,335	41,4
Кіпр	0,489	0,306	0,359	0,208	1,362	41,6	0,489	0,276	0,4	0,21	1,375	44,4
Чехія	0,489	0,134	0,512	0,238	1,374	54,6	0,489	0,199	0,437	0,236	1,362	49,4
Данія	0,489	0,197	0,593	0,32	1,599	57,1	0,489	0,192	0,444	0,281	1,407	51,5
Естонія	0,489	0,131	0,423	0,209	1,252	50,5	0,489	0,153	0,393	0,207	1,242	48,3
Фінляндія	0,489	0,153	0,65	0,31	1,602	59,9	0,489	0,229	0,47	0,285	1,473	51,3
Франція	0,489	0,27	0,607	0,268	1,634	53,5	0,489	0,317	0,428	0,242	1,476	45,4
Німеччина	0,489	0,208	0,654	0,257	1,608	56,7	0,489	0,223	0,47	0,225	1,407	49,4
Греція	0,489	0,191	0,67	0,311	1,661	59,1	0,489	0,283	0,33	0,254	1,356	43,1
Угорщина	0,489	0,171	0,432	0,295	1,387	52,4	0,489	0,24	0,386	0,301	1,417	48,5
Ірландія	0,489	0,224	0,588	0,299	1,6	55,4	0,489	0,252	0,479	0,281	1,501	50,6
Італія	0,489	0,208	0,728	0,299	1,725	59,5	0,489	0,225	0,617	0,28	1,611	55,7
Латвія	0,489	0,175	0,415	0,227	1,306	49,2	0,489	0,199	0,336	0,215	1,239	44,5
Литва	0,489	0,204	0,434	0,237	1,364	49,2	0,489	0,244	0,33	0,223	1,286	43,0
Люксембург	0,489	0,197	0,462	0,172	1,32	48,0	0,489	0,224	0,335	0,157	1,206	40,8
Мальта	0,489	0,296	0,469	0,226	1,48	47,0	0,489	0,315	0,382	0,214	1,4	42,6
Нідерланди	0,489	0,233	0,747	0,309	1,778	59,4	0,489	0,264	0,44	0,251	1,444	47,9
Польща	0,489	0,146	0,406	0,24	1,281	50,4	0,489	0,194	0,355	0,239	1,277	46,5
Португалія	0,489	0,266	0,585	0,308	1,648	54,2	0,489	0,316	0,368	0,27	1,443	44,2
Румунія	0,489	0,181	0,36	0,247	1,278	47,5	0,489	0,23	0,33	0,252	1,301	44,7
Словаччина	0,489	0,192	0,55	0,246	1,477	53,9	0,489	0,262	0,386	0,228	1,365	45,0
Словенія	0,489	0,154	0,576	0,244	1,463	56,0	0,489	0,179	0,449	0,224	1,341	50,2
Іспанія	0,489	0,247	0,425	0,244	1,405	47,6	0,489	0,281	0,331	0,231	1,333	42,2
Швеція	0,489	0,218	0,62	0,332	1,659	57,4	0,489	0,256	0,573	0,33	1,648	54,8
Великобританія	0,489	0,153	0,674	0,263	1,58	59,3	0,489	0,204	0,674	0,274	1,641	57,8

Джерело: Market observatory & Statistics: [http://ec.europa.eu/energy/observatory/oil/bulletin\\_en.htm](http://ec.europa.eu/energy/observatory/oil/bulletin_en.htm)



**Динаміка надходжень акцизного податку з вітчизняних товарів  
за видами підакцизних товарів у 2004–2013 роках**

Види / роки	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Усього	6 091,6	7 346,5	7 557,3	9 072,2	10 230,1	17 934,5	23 715,3	26 097,1	28 660,9	27 721,3
Спирт	119,9	120,5	113,5	108,4	120,2	59,6	55,4	58,1	60,2	64,8
ЛГП	1 629	2083,4	2 503,8	2 915,0	3 531,5	4 412,0	5 364,0	5 175,1	5 676,1	5 021,7
виноробна продукція	180,5	233,1	249,5	306,6	346,8	412,8	500,3	620,2	755,2	784,7
пиво	395,7	547,4	626,0	864,1	867,5	1 143,2	1 759,0	2 002,7	2 167,9	2154,3
тютюнові вироби	1 427	1 706,3	1 936,6	2 349,7	3 357,6	8 460,6	12 146	14 667	15 888	16984,4
<i>специфічна складова</i>	<i>585,0</i>	<i>1 173,2</i>	<i>1 247,5</i>	<i>1 408,7</i>	<i>2 045,1</i>	<i>4 988,2</i>	<i>6 560,7</i>	<i>7 692,3</i>	<i>8 482,6</i>	<i>12 127,3</i>
<i>адвалорна складова</i>	<i>842,2</i>	<i>533,1</i>	<i>689,1</i>	<i>941,0</i>	<i>1 312,5</i>	<i>3 472,4</i>	<i>5 585,0</i>	<i>6 974,3</i>	<i>7 405,5</i>	<i>4 857,1</i>
транспортні засоби	0,2	27,9	44,8	85,4	127,5	87,0	81,2	105,6	84,6	67,2
бензин моторний для авто- мобілів	1 371,0	1 675,3	1 357,2	1 582,7	1 263,0	2 312,8	2 750,1	2 676,7	3 275,3	1 754,8
інші нафтоп- родукти	964,7	952,7	725,9	860,3	616,0	1 046,5	1 059,5	745,2	728,5	484,5
скраплений газ	—	—	—	—	—	—	—	46,9	12,2	43,8

*Джерело: складено використанням даних Державної казначейської служби України.*

**Динаміка надходжень акцизного податку з імпортованих товарів  
за видами підакцизних товарів в 2004–2013 роках\***

Види роки /	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Усього	612,8	598,9	1 050,8	1 495,5	2 553,0	3 690,0	4 600,8	7 822,1	9 767,7	8 946,8
ЛГП	11,3	19,0	37,9	57,0	89,6	52,6	182,7	387,8	495,8	739,6
винороб- на про- дукція	9,9	8,3	12,3	21,3	29,0	12,3	29,4	63,8	108,7	150,8
пиво	0,0	8,1	3,4	2,6	5,9	6,5	16,1	25,5	32,1	40,4
тютюнові вироби	43,8	73,1	85,2	91,2	220,8	601,4	918,3	625,8	684,3	927,4
специфіч- на скла- дова	8,6	15,9	23,5	35,1	106,6	296,1	432,1	301,0	351,2	703,8
адвалорна складова	35,2	57,2	61,7	56,1	114,2	305,3	486,2	324,8	333,1	223,6
транспорт- ні засоби	409,9	153,1	163,8	354,2	398,0	341,0	642,1	979,9	1 173,9	1 156,4
бензин моторний для авто- мобілів	111,5	213,0	425,5	489,9	1 042,6	1 951,5	2 011,8	3 836,1	4 377,6	3 414,1
інші наф- топро- дукти	8,2	124,3	320,9	475,3	761,3	723,4	793,7	1 770,1	2 722,9	2 279,4
скрапле- ний газ								111,9	142,1	184,1

*Джерело: складено з використанням даних Державної казначейської служби України.*

**Розподіл надходжень акцизного податку з вітчизняних товарів  
за регіональною ознакою в 2005–2013 роках**

Регіони / роки	Роки										
	2005	2006	2007	2008		2009	2010	2011	2012	2013	
				млн грн	%					млн грн	%
АР Крим	63,6	64,5	81,9	105,3	1,0	350,1	695,6	908,5	1 243,8	1 359,3	4,9
Вінницька	239,0	248,9	255,4	370,4	3,6	525,5	703,0	819,8	741,7	431,7	1,6
Волинська	49,0	72,3	72,5	65,2	0,6	44,2	55,8	35,0	1,3	1,3	0,0
Дніпропетровська	10,2	24,3	68,9	92,4	0,9	146,6	231,9	215,3	141,2	44,6	0,2
Донецька	364,5	337,3	382,3	352,6	3,4	108,2	221,5	462,9	304,9	31,8	0,1
Житомирська	67,5	83,6	89,6	103,5	1,0	113,3	128,3	114,7	145,5	170,8	0,6
Закарпатська	16,8	21,6	28,0	38,3	0,4	31,7	40,3	53,4	62,5	46,9	0,2
Запорізька	341,8	610,4	748,5	751,2	7,3	917,6	1 018,7	1 088,4	860,5	3,5	0,0
Івано-Франківська	349,8	249,1	298,5	192,2	1,9	284,1	335,6	336,7	292,0	126,6	0,5
Київська	18,5	19,4	21,7	19,5	0,2	56,0	79,0	113,1	169,3	158,2	0,6
Кіровоградська	44,0	42,2	40,1	62,6	0,6	63,8	48,3	12,6	16,7	17,7	0,1
Луганська	938,5	748,9	1 044,9	801,1	7,8	1 468,0	1 252,5	1 281,8	359,4	31,3	0,1
Львівська	297,3	285,1	331,3	337,1	3,3	442,2	536,3	580,8	949,4	33,3	0,1
Миколаївська	62,1	86,5	131,6	116,8	1,1	145,9	191,2	35,1	22,5	2,0	0,0
Одеська	279,5	130,9	125,3	337,2	3,3	535,9	621,6	232,1	270,2	34,0	0,1
Полтавська	1 046,1	1 104,3	1 313,5	1 172,6	11,5	3 143,2	4 709,7	5 387,3	6 234,3	6 300,6	22,7
Рівненська	4,0	3,3	3,2	4,2	0,0	3,0	5,4	6,9	6,8	10,0	0,0
Сумська	49,0	56,8	60,9	47,8	0,5	49,1	51,9	35,8	32,1	20,1	0,1
Тернопільська	38,5	40,8	36,4	46,6	0,5	39,3	72,7	62,7	30,8	28,6	0,1
Харківська	1 128,8	1 364,2	1 625,3	2 015,3	19,7	4 096,1	5 406,5	5 626,2	5 972,2	119,1	0,4
Херсонська	124,4	15,4	22,7	27,6	0,3	25,7	36,7	46,8	77,6	54,3	0,2
Хмельницька	14,6	19,5	31,3	26,1	0,3	25,0	35,5	40,3	36,5	30,8	0,1
Черкаська	456,0	605,9	766,3	1 151,3	11,3	1 548,8	1 771,3	1 590,1	1 590,1	1 478,2	5,3
Чернівецька	1,1	11,1	11,0	16,8	0,2	19,8	1,2	0,2	0,1	0,1	0,0
Чернігівська	403,4	380,9	443,1	539,4	5,3	1 282,1	2 150,7	2 597,4	3 046,4	6,1	0,0
м. Київ	930,1	921,5	1 030,0	1 429,3	14,0	2 460,7	3 303,1	4 392,1	6 030,1	282,0	1,0
м. Севастополь	8,3	8,5415	8,12493	7,6	0,1	8,6	11,0	21,0	23,0	22,3	0,1
ЦО ВПП										16 875,9	60,9
Усього	7 346,5	7 557,3	9 072,2	10 230,1	100,0	17 934,5	23 715,3	26 097,0	28 661,0	27 721,3	100,0

**Структура експорту та імпорту, роздрібного товарообороту окремих видів алкогольної продукції в Україні протягом 2008–2013 років**

Таблиця Є.1

**Динаміка експорту та імпорту окремих видів алкогольної продукції протягом 2008–2013 рр.**

Назва продукції	Фізичний обсяг, млн дал						Темп приросту експорту, %				
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2009/2008	2010/2009	2011/2010	2012/2011	2013/2012
<b>Експорт</b>											
Пиво із солоду	351,44	340,07	298,92	261,94	293,11	241,76	-3,23	-12,1	-12,37	11,89	-17,52
Вина виноградні, включаючи вина кріплені та інші	24,81	66,73	63,65	33,23	44,58	65,28	168,96	-4,62	-47,79	34,16	46,43
Спирт етиловий	52,78	47,56	23,37	13,49	4,49	2,22	-9,89	-50,86	-42,28	-66,72	-50,56
Горілка	24,59	19,77	21,54	75,78	19,30	19,10	-19,60	8,95	251,81	-74,53	-1,04
<b>Імпорт</b>											
Пиво із солоду	19,12	14,53	23,66	34,57	39,61	46,63	-24,01	62,84	46,11	14,58	17,72
Вина виноградні, включаючи вина кріплені та інші	40,87	16,79	32,76	50,02	33,33	34,66	-58,92	95,12	52,69	-33,37	3,99
Спирт етиловий	14,56	1,18	0,001	0,002	0,004	0,006	-91,90	-99,92	100,00	100,00	50,00
Горілка	2,13	1,26	2,88	6,45	7,65	10,09	-40,84	128,57	123,96	18,60	31,90

*Джерело: побудовано з використанням даних Державної служби статистики України*

**Динаміка роздрібного товарообороту окремих видів алкогольної продукції в Україні протягом 2008–2013 рр.**

Назва продукції	Роздрібний товарооборот, млн грн						Середньорічний темп зростання товарообороту, %	Середньорічний абсолютний приріст товарообороту 2013/2008, млн грн
	2008	2009	2010	2011	2012	2013		
Алкогольні напої, усього	15799	17236	19502	23408	25995	27751	111,9	2390,4
Горілка та вироби лікеро-горілчані	6160	6636	7573	9350	9940	10358	111,0	839,6
Напої слабоалкогольні	773	788	858	1026	1224	1331	111,5	111,6
Вина	2596	2997	3186	3578	3877	4087	109,5	298,2
Коньяк	1733	1841	2157	2671	2890	3302	113,8	313,8
Вина ігристі (шампанське)	1049	1180	1285	1500	1686	1830	111,8	156,2
Пиво	3488	3794	4443	5283	6378	6843	114,4	671

*Джерело: побудовано з використанням даних Державної служби статистики України*

**Динаміка податкового коефіцієнта в країнах ЄС та Україні  
в 2000–2012 роках (%)\***

Країна / рік	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Бельгія	31,2	30,9	30,8	30,4	30,8	31,1	30,9	30,3	30,3	28,9	29,6	29,9	30,8
Болгарія	20,7	21,0	18,9	20,7	22,3	21,5	22,4	25,2	24,5	21,3	20,5	20,0	20,7
Чехія	18,8	18,8	19,1	19,8	20,5	20,2	19,7	20,2	18,9	18,5	18,4	19,1	19,4
Данія	47,6	46,7	46,7	46,8	47,9	49,7	48,6	47,9	46,8	46,8	46,5	46,7	47,2
Німеччина	24,2	22,5	22,0	22,1	21,6	21,9	22,6	23,5	23,7	23,5	22,4	23,1	23,6
Естонія	20,1	19,6	20,0	20,2	20,2	20,4	20,6	21,0	20,2	22,3	20,9	20,4	21,0
Ірландія	27,1	25,2	23,9	24,4	25,5	25,9	27,3	26,5	24,2	22,3	22,3	23,4	24,3
Греція	24,1	22,6	22,1	20,4	20,1	20,9	21,0	21,3	21,0	20,1	20,5	21,8	22,9
Іспанія	22,1	21,5	22,0	21,7	22,6	23,8	24,7	25,0	20,6	18,3	19,8	19,5	20,6
Франція	28,1	27,7	27,0	26,7	27,0	27,5	27,6	27,1	26,9	25,3	25,8	26,9	27,9
Хорватія	:	:	25,9	25,5	24,8	24,9	25,5	25,7	25,2	24,3	24,5	23,6	24,3
Італія	29,5	29,3	28,6	28,9	28,1	27,7	29,4	29,9	29,3	29,3	29,1	29,1	30,4
Кіпр	23,3	23,8	24,1	25,2	25,2	26,7	27,9	32,5	30,8	26,6	26,7	26,6	26,1
Латвія	19,7	19,5	19,2	19,7	19,9	20,8	21,8	21,9	21,0	18,1	18,9	19,0	19,5
Литва	20,7	19,7	19,7	19,5	19,8	20,3	20,9	21,0	21,1	17,6	16,6	16,2	16,2
Люксембург	29,1	28,8	28,4	27,4	26,6	27,1	25,9	25,8	26,9	27,9	27,1	27,0	27,8
Угорщина	26,5	25,7	25,2	25,4	25,4	24,9	24,8	26,7	26,6	26,9	25,9	24,1	26,0
Мальта	21,0	22,4	23,6	24,1	25,0	26,7	27,0	28,1	27,1	27,5	26,4	27,0	27,6
Нідерланди	24,5	24,7	24,5	23,6	23,6	24,6	25,0	25,2	24,7	24,4	24,8	23,8	23,0
Австрія	28,3	30,1	29,0	28,8	28,4	27,5	27,1	27,6	28,4	27,5	27,5	27,6	28,2
Польща	19,6	18,8	19,8	19,4	19,1	20,5	21,6	22,9	23,0	20,4	20,7	20,9	20,2
Португалія	23,1	22,6	23,1	23,0	22,2	23,0	23,7	24,3	24,0	22,0	22,5	23,9	23,3
Румунія	19,1	17,7	17,4	18,2	18,1	18,2	18,8	19,3	18,7	17,5	18,1	19,4	19,5
Словенія	23,1	23,1	23,6	23,9	23,9	24,4	24,2	24,0	23,2	22,3	22,5	22,2	22,4
Словаччина	19,9	18,8	18,4	19,1	18,4	18,6	17,5	17,6	17,3	16,2	15,8	16,3	15,8
Фінляндія	35,3	32,7	32,8	32,3	31,8	31,9	31,6	31,1	30,9	30,1	29,9	31,1	31,0
Швеція	39,0	37,2	36,2	36,9	37,4	38,6	39,0	38,0	38,0	38,4	37,2	37,3	37,0
Великобританія	30,2	30,0	28,9	28,2	28,3	28,8	29,5	29,1	30,4	27,6	28,5	29,2	28,8
ЄС-27	27,6	26,8	26,3	26,1	26,1	26,5	27,1	27,2	26,7	25,5	25,7	26,1	26,7
Ісландія	34,2	32,5	32,4	33,6	34,8	37,4	38,1	37,5	33,8	30,7	30,9	31,8	32,9
Норвегія	33,7	33,6	33,2	32,6	33,7	34,4	34,9	34,0	33,3	32,1	33,1	33,2	32,6
Україна	18,4	18,0	20,1	20,3	18,3	22,2	23,1	22,4	24,0	22,8	21,7	25,4	25,6

*Джерело: складено з використанням даних Єврокомісії та Державної казначейської служби України*

\* без урахування відрахувань до соціальних фондів

**Динаміка та структура надходжень податків на споживання  
в Україні в 2011–2013 роках\***

Показник	2011 рік		2012 рік		2013 рік	
	млн грн	в % до підсумку	млн грн	в % до підсумку	млн грн	в % до підсумку
Податки на споживання, усього	185 558,4	100,0	203 083,1	100,0	228 485,5	100,0
<i>в тому числі:</i>						
Податок на додану вартість	130 093,8	70,1	138 826,8	68,4	164 937,5	72,2
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	26 097,1	14,1	28 661,0	14,1	27 721,3	12,1
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	7 822,1	4,2	9767,8	4,8	8946,8	3,8
Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	388,6	0,2	659,64	0,3	568,8	0,2
Ввізне мито	10 462,8	5,6	12 985,79	6,4	13 264,6	5,8
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками	1 922,8	1,0	2 448,32	1,2	2 554,4	1,1
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	1 859,3	1,0	1 804,07	0,9	1 647,6	0,7
Збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений фізичними особами	10,9	0,0	8,91	0,0	8,5	0,0
Туристичний збір	27,7	0,0	38,39	0,0	41,7	0,0
Екологічний податок	2 275,9	1,2	2 816,01	1,4	3 899,5	1,7
Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	784,9	0,4	1 075,04	0,5	1 103,0	0,5
Збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій	3 658,6	2,0	3 796,30	1,9	3 605,5	1,6

\* – складено з використанням класифікації ЄС ESA-95

**Акцизне навантаження на тютюнові вироби у країнах-членах  
та кандидатах до вступу в ЄС в 2004 р.**

	Роздрібна ціна, євро за 20 шт.	Специфічна ставка акцизу, євро за 20 шт.	Адвалорна ставка, % від роздрібною ціни	ПДВ, % від роздрібною ціни	Податкове навантаження від акцизу, євро за 1 000 шт.	Податкове навантаження від акцизу, % від роздрібною ціни
<i>Країни-члени ЄС</i>						
Австрія	3,00	0,43	42,00	16,67	84,38	56,25
Бельгія	3,28	0,38	45,84	17,36	93,93	57,27
Данія	4,51	1,63	21,22	20,00	129,52	57,45
Фінляндія	4,00	0,30	50,00	18,03	115,13	57,57
Франція	3,90	0,14	55,19	17,00	115,03	58,99
Німеччина	2,65	0,09	53,86	15,25	75,91	57,29
Греція	3,37	1,23	24,23	13,79	102,51	60,86
Ірландія	5,81	2,50	18,46	17,36	118,57	61,47
Італія	2,50	0,08	54,27	16,67	71,89	57,51
Люксембург	2,48	0,24	46,84	10,71	69,97	56,43
Нідерланди	3,04	1,11	20,51	15,97	86,64	57,00
Португалія	2,10	0,81	23,00	15,97	64,84	61,75
Іспанія	1,95	0,08	54,00	13,79	56,56	58,01
Швеція	4,11	0,44	39,20	20,00	102,50	49,87
Великобританія	6,64	2,77	22,00	14,89	211,47	63,67
<i>Країни-кандидати до вступу</i>						
Кіпр	2,26	1,35	н/з	13,04	67,36	59,49
Чехія	1,27	0,23	22,00	18,03	25,39	40,00
Естонія	1,21	0,27	24,00	15,25	27,98	46,11
Угорщина	1,55	0,42	20,00	20,00	36,57	47,12
Латвія	0,81	0,19	1,80	15,25	10,14	25,00

*Джерело: складено з використанням Excise duty tables (Part III – Manufactured Tobacco), European Commission, 2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).*



## Алгоритм використання методу аналітичних групувань



## Ставки акцизного податку на електроенергію в окремих країнах ЄС

Країна	Вид податку, додаткові критерії податкової диференціації, податкові пільги	Ставки, євро за МВт/год.	
		Комерційне використання	Некомерційне використання
Австрія	Податок на енергію	1,50	
	Загальна ставка		
	Відшкодування однакової різниці між повною ставкою і найбільшим з а) 0,5% від доданої вартості або б) мінімальної ставки ЄС для підприємств, для яких сума податків на електроенергію, природний газ, вугілля або нафтопродукти (використовувані для опалення) перевищують 0,5 % доданої вартості	В	
Бельгія	Федеральний податок	3,8597	
	акцизи	0	1,91
	Бізнес з ДВ	0,9544	
	Енерговитратні виробництва з ДС	3В	
	Резиденти з низьким рівнем доходів, що працюють у сфері видобутку природних ресурсів, с / г, рибному або лісовому господарствах	3В	
	Електроенергія, яка постачається до кінцевого споживача, підключеного до транспортної або розподільної мережі з номінальною напругою понад 1 кВ	--	0
Болгарія	Для побутових споживачів встановлено нульову ставку	1,0	1,0
Чехія	Акцизний податок	1,14	1,14
	Екологічне виробництво, виробництво з використанням продуктів, що підлягають обкладенню іншими видами податків, доставка вантажним транспортом, металургійне виробництво або видобуток корисних копалин	3В	3В
	Додатковий податок на атомну енергетику	0,19	
Данія	Акциз, включаючи податок на CO <sub>2</sub>	92,44	108,3
	Електроенергія для громадського транспорту	В	
	Підприємства можуть отримати часткову компенсацію 13 / 18 податку на продукти, використовувані при енерговитратній переробці та додаткову компенсацію 11 / 45 податку при ДВ	В	
	Податок на електроенергію		
	Загальна ставка	8,85	
	Домашнє опалення	7,32	
	Електроенергія, що постачається невеликими підприємствами, вітряними або водними установками	ПП	
	Підприємства, які оплачують ПДВ, можуть отримати компенсацію за оплачену електроенергію, за винятком тієї, що використовується для опалення. Адвокати, бухгалтери, рекламні агентства і т.п. такої пільги не мають	В	
Існує спеціальна знижка для домогосподарств із споживанням більше 4,000 кВт г на рік. Вони сплачують 406 датських крон податку на електроенергію			
Фінляндія	Акцизи		
	Загальна ставка	0,87	
	Виробництво	0,25	
	Залізниця	ПП	
	Податок на стратегічні запаси	0,01	
Німеччина	Акциз		
	Загальна ставка	2,05	
	Промисловість, с/г, лісове господарство	1,23	
	Автобуси і залізниця	1,14	
	Енергія, отримана від вітряних, сонячних, геотермальних, невеликих гідроелектричних установок, від переробки біомаси, газів від фекальних стоків і звалищ	ПП	
Ірландія	Податок на електроенергію		
	Некомерційні організації	0,10	
	Комерційні організації	0,05	
	Громадяни, металургійні виробництва, енергія від поновлюваних джерел	ПП	

Італія	Державний податок на електроенергію			
	Громадяни		0,47	
	Промисловість		0,31	
	Електроенергія для: обігріву для виробничих потреб, фабрики при споживанні менше 1200 МВт / г на місяць, перші 150 КВт для громадян, для потреб виробництва, для освітлення вулиць та громадського транспорту, для наукових цілей, для радіо і телефонного зв'язку. Електрика від невеликих установок поновлюваних джерел енергії або з метану		ПП	
	Внутрішні податки			
	Будівлі (нежитлові)		2,04	
	Житлові приміщення		1,86	
	Промисловість		0,93	
	Деякі виключення з національного податку		ПП	
	Голландія	Податок на енергію менше 10 МВт / г		11,14
10-50 МВт / г		4,06		
50-1000 МВт / г		1,08		
більше 10000 МВт / г некомерційне використання		0,10		
більше 10000 МВт / г комерційне використання		0,05		
Електрика для процесів хімічного відновлення, металургійних і електрокаталітичних виробництв, з використанням більше 10 000 МВт / г, без ДВ		ПП		
Компенсація 59 % для некомерційних підприємства, місць релігійного поклоніння / медитацій		В		
Компенсація у розмірі 318,63 євро за одне підключення за рік		В		
Податок на електроенергію				
Норвегія	Загальна ставка		1,26	
	Знижена ставка		0,05	
	Електроенергія, яка використовується для хімічного відновлення, електролізу, металургійної або добувної промисловості, у парниках і на залізниці.		ПП	
	Електроенергія, що поставляються на енергоємні виробництва целюлозно-паперової промисловості з ДС, а також для жителів і адміністративних приміщень у північних регіонах			
	Акцизи			
Словаччина	Загальна ставка		0,13	
	Електроенергія від поновлюваних джерел, для енергоємних виробництв, добувних і металургійних процесів, громадян та громадського транспорту		ПП	
	Податок на електроенергію (%)		4,90	
Іспанія	Податок на атомну електроенергію		0,13–0,15	
	Альтернативні джерела енергії		ПП	
	Податок на електроенергію			
Швеція	Загальна ставка		2,80	
	Віддалені райони		1,85	
	Виробництва і теплиці		0,05	
	Енергія від вітряних установок, енергія, використовувана для виробництв інших видів палива або для опалення		ПП	
	Електроенергія, яка використовується для виробництва теплової енергії для промислових виробництв і теплиць		В	
	Додатковий податок на атомну енергію, ДВ		0,13	
	Податок на антропогенний вплив			
Великобританія	Загальна ставка	– бізнес	0,53	
	Бізнес з ДВ		0,10	
	Громадяни, електроенергія для деяких видів транспорту та енергія від деяких поновлюваних джерел		ПП	

Джерело: складено на основі [169]; [197]

Примітки: ЗВ – звільнення, ДВ – договірні відносини, В – відшкодування.

Таблиця И.2

**Ставки акцизного податку на природний газ в країнах ЕС-27,  
євро за гігаджоуль енергії**

	Диференціація	Викорис- тання як паливо	Викорис- тання в промис- ловості	Для опа- лення бізнес- сектору	Для опа- лення небізне- сових секторів	Ста- вка ПДВ, %
<i>Мін. ставка відп. до "Енерг. Дир."</i>		2,600	0,300	0,150	0,300	
Австрія		1,660	1,660	1,660	1,660	20,0
Бельгія		0,000	0,000	0,270	0,270	21,0
Болгарія		0,430	0,430	0,050	0,050	20,0
Кіпр		2,600	2,600	2,600	2,600	17,0
Чехія		0,380	0,340	0,340	0,340	20,0
Данія		11,180	11,180	9,220	9,220	25,0
Естонія				0,700	0,700	20,0
Фінляндія		2,510	2,510	2,510	2,510	23,0
Франція		0,000	0,330	0,330	0,000	19,6
Німеччина		3,860	3,860	1,140	1,530	19,0
Греція		0,000	1,500	1,500	1,500	13,0
Угорщина		0,000	0,300	0,300	0,300	27,0
Ірландія			0,300	1,140	1,140	13,5
Італія		0,090	0,320	0,340	1,190	10,0
					4,730	10,0
					4,590	21,0
					5,030	21,0
Латвія		2,650	0,460	0,460	0,460	21,0
Литва		6,550	0,000	0,000	0,000	21,0
Люксем- бург		0,000	0,000	0,150	0,300	6,0
Мальта			2,600	0,840	0,840	18,0
Нідерланди	0–5 000 м <sup>3</sup>	4,740	4,740	4,740	4,740	19,0
	5 000–170 000 м <sup>3</sup>	4,100	4,100	4,100	4,100	19,0
	170–1 000 тис. м <sup>3</sup>	1,140	1,140	1,140	1,140	19,0
	1 000–10 000 тис. м <sup>3</sup>	0,360	0,360	0,360	0,360	19,0
	> 10 000 тис. м <sup>3</sup>	0,24	0,24	0,24	0,34	19,0
Польща	0	0	0	0	0	23,0
Португалія		2,840				23,0
Румунія		2,6	2,600	0,170	0,320	24,0
Словаччина		2,6	2,600	0,370	0,370	
Словенія		1,230	1,230	1,230	1,230	20,0
Іспанія		1,150	1,150	0,000	0,000	18,0
Швеція		4,430	2,640	2,640	8,800	25,0
Великобри- танія		6,590	0,000	0,000	0,000	20,0

**Типи державної монополії на виробництво та (або) продаж  
алкогольних напоїв в деяких країнах**

<b>Країна</b>	<b>Державна монополія на виробництво</b>	<b>Державна монополія на реалізацію</b>
Австрія		на купівлю алкоголю у виробників, та подальша його реалізація
Білорусь	так	
Болгарія	так	на роздрібну торгівлю
Канада		на роздрібну торгівлю
Китай		на оборот етилового спирту та алкогольних напоїв
Латвія	на виробництво вина та міцних спиртних напоїв	
Литва	на виробництво вина та міцних спиртних напоїв	
Македонія	так	так
Норвегія	так	так
Росія	виробництво та обіг етилового спирту	
Туреччина	на виробництво алкогольних напоїв	
Україна	на виробництво спирту	
Уругвай	на виробництво міцних алкогольних напоїв	
Фінляндія		на роздрібну торгівлю (для напоїв міцністю понад 4,7 %)
Франція		на оптову торгівлю бренді
Німеччина		на обіг етилового спирту, 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	
Туреччина	так	на розподіл
України	На виробництво спирту етилового	
США		на оптову торгівлю для 18 штатів, з них в 10 на роздрібну

*Джерело: складено з використанням [8].*

*Наукове видання*

**Коротун Володимир Іванович,  
Брехов Сергій Сергійович, Новицька Надія Володимирівна,  
Бугай Тетяна Володимирівна, Капелюш Анна Анатоліївна,  
Пислиця Анна Віталіївна, Макаренко Володимир Володимирович,  
Новицький Віталій Андрійович, Телішук Мирослава Миколаївна,  
Хлебнікова Інна Ібрагімівна**

# **ТРАНСФОРМАЦІЯ АКЦИЗНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ**

*Монографія*

Редактор

*І. Є. Бойко*

Форматування та  
комп'ютерна верстка

*О. В. Лисенко*

Здано до друку \_\_\_\_ .06.2015. Формат 60×84/16.  
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman».  
Ум. друк. арк. 18.7. Друк. арк. 21.2.  
Тираж 300 прим. Замовлення № 520.

*Підготовлено до друку Видавничо-інформаційним центром  
Національного університету ДПС України  
08201, вул. К. Маркса, 31, м. Ірпінь, Київська обл., Україна*

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до державного реєстру видавців, виготівників і  
розповсюджувачів видавничої продукції  
Серія ДК № 4336 від 12.06.2012 р.*