

*Володимир Горин*

## РЕТРОСПЕКТИВА ОПОДАТКУВАННЯ АКЦИЗНИМ ЗБОРОМ В УКРАЇНІ

*Висвітлено етапи розвитку законодавства з питань оподаткування акцизним збором після здобуття Україною незалежності. Виявлено економічні передумови, а також досліджено наслідки реформування правової бази з питань справляння акцизного збору.*

В період соціально-економічних трансформацій та становлення економіки ринкового типу, що супроводжується дефіцитом фінансових ресурсів, особливо гостро перед державою постає проблема формування доходів бюджету із одночасним удосконаленням форм і методів їх мобілізації.

Однак, Україна, не маючи достатнього власного практичного досвіду і науково обґрунтованої фінансової доктрини, обрала шлях експериментального пошуку альтернативних варіантів щодо провадження фіскальної політики, і, зокрема, у частині перманентного удосконалення системи оподаткування.

Зазначимо, що дилема побудови ефективної системи оподаткування полягає у тому, наскільки ефективною є податкова політика держави і на вирішення яких завдань вона спрямована. В Україні, де-юре, перед законодавцем постало завдання зниження загального рівня оподаткування, тоді як де-факто досягнення фіскальної ефективності (забезпечення бюджету доходами, достатніми для фінансування передбачених видатків) провокувало часто-густо фрагментарний підхід до реформування податкової системи, супроводжуючи його хаотичністю, нестабільністю та неузгодженістю податкового законодавства.

## Серія: Економіка

За умов реформування системи оподаткування у напрямку зниження податкового тиску на платника втрати дохідної частини бюджету держави компенсуються за рахунок розширення бази оподаткування непрямими податками. Серед них одним з найважливіших за фіскальним ефектом у структурі системи оподаткування України є, безперечно, акцизний збір, що за обсягами надходжень до казни держави, як правило, займає друге (після податку на додану вартість) місце серед даної групи податків. Якщо ж акцентувати увагу на чистих бюджетних надходженнях (тобто вилучити з обсягів надходжень ПДВ суми податкового кредиту), то акцизний збір відіграє провідну роль серед непрямих податків за своїм фіскальним значенням.

Не зважаючи на те, що акцизний збір є важливим засобом макроекономічного регулювання, у вітчизняній практиці податок використовується виключно як фіскальний інструмент для залучення додаткових коштів до бюджету. Підтвердженням суперечливості діючої правової бази та відсутності детального наукового обґрунтування впроваджуваних у законодавство норм є еволюція законодавства з питань оподаткування акцизним збором в Україні періоду її незалежності.

Дослідженням різних аспектів функціонування акцизного збору (або його прототипів) займалися свого часу відомі зарубіжні вчені Ф. Лассаль, М. Фішер, А. Лаффер. Окремі сторони даної проблематики розкриваються у наукових працях і. Русакової, В. Сугорміної, В. Федосова, О. Шитрі, А. Крисоватого, С. Юргелевич та багатьох інших. Проте особлива увага більшості публікацій акцентується, як правило, на поточній проблематиці справляння податку, тоді як питання ретроспективного аналізу і систематизації політики оподаткування акцизним збором залишаються не розкритими.

На жаль, але ігнорування негативного досвіду попередніх років було і залишається на сьогоднішній день одним із основних чинників, що призводить до погіршення ситуації щодо справляння акцизного збору і сприяє «тінізації» сфери виробництва і реалізації підакцизних товарів. Саме ретроспективний аналіз вітчизняної податкової політики оподаткування акцизним збором, ґрунтовне дослідження наслідків та систематизація основних етапів її розвитку виступає метою даного дослідження. На нашу думку, аналіз помилок, допущених у минулому дасть змогу в майбутньому уникнути огривів в оподаткуванні підакцизних товарів.

Історично та хронологічно оподаткування акцизним збором в Україні бере свій початок з моменту прийняття Закону України від 18 грудня 1992 року «Про акцизний збір». Даний документ значною мірою був копією аналогічного Закону Російської Федерації і через свою недосконалість майже одразу був замінений Декретом Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року №18-92 «Про акцизний збір». Він, фактично, став базовим документом, на основі якого еволюціонувала вітчизняна модель акцизного оподаткування.

Зазначимо, що перші роки незалежності характеризувалися домінуванням виключно фіскальних мотивів при реалізації як податкової політики загалом, так і політики оподаткування підакцизних товарів, зокрема. Гостра нестача коштів на забезпечення державою соціальної гарантій та колишніх обсягів фінансування економіки спонукала уряд до пошуку додаткових джерел поповнення доходів державного бюджету, і не останню роль тут відігравав акцизний збір. Практично кожна сесія Верховної ради України вносила ті чи інші зміни та доповнення до законодавства з питань справляння акцизного збору.

Початковий період функціонування системи оподаткування акцизним збором характеризувався величезною кількістю товарних груп, які підлягали оподаткуванню та перелік яких сягав ледве не сотні – від кави, шоколаду, курячих стегенець до побутової техніки та одягу з хутра. Для забезпечення контролю за справлянням податку з такої кількості товарів був значно розширено чисельність податкових інспекторів, витрати на утримання яких перекиривали ті кошти, які залучалися до скарбниці держави. Законодавчі зміни передбачали, як правило, розширення бази оподаткування акцизним збором. Так, із прийняттям Закону України «Про деякі питання оподаткування підакцизних товарів» від 16 листопада 1995 року до переліку платників податку було додано також громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства, які ввозять (пересилають) предмети (товари) на митну територію України обсягах, що підлягають обкладанню митом відповідно до законодавства України. Згодом був відмінен вартісний поріг продукції, що підлягає оподаткуванню, тобто чітко простежувалася тенденція до посилення фіскального ефекту від функціонування акцизного збору [1:79].

Для врегулювання сфери виробництва та обігу підакцизних товарів, яка давала значний фіскальний ефект, було прийнято Закон України від 15 вересня 1995 року №329 «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби». Період першої половини 1996 року ознаменувався прийняттям також ряду законів, що встановлювали нові або змінювали існуючі ставки податку на основні групи підакцизних товарів: зокрема у лютому – на тютюнові вироби; травні – на спирт етиловий, алкогольні напої, а також на деякі транспортні засоби; у червні – :

## Серія: Економіка

нафтопродукти; у липні – на інші товари (хутро, делікатеси, техніку тощо). Зазначимо, що після затвердження базових законів, у подальшому більшість принципових змін щодо акцизного збору, в основному, торкалися питання коригування рівня ставок.

У даному контексті зазначимо, що при встановленні ставок податку найчастіше знаходив застосування емпіричний метод «спроб і помилок», а ґрунтовному аналізу наявної ситуації та економічним розрахункам наслідків впроваджуваних заходів відводилася другорядна роль. Таку практику коригування податкових ставок значною мірою можна пояснити невизначеністю й мінливістю загальної економічної кон'юнктури періоду реформування економіки. Разом з тим зазначимо, що саме емпіричний підхід є часто-густо єдиною альтернативою недостатній науковій розробленості даних питань. При цьому зауважимо, що до уваги не бралися вітчизняні реалії: прозорість кордонів, значні обсяги нелегального виробництва, відсутність дієвого органу регулювання ринку підакцизної продукції. Тому, всупереч сподіванням, вживані заходи не приносили очікуваного результату а, нерідко, навпаки, ще більше витісняли легальне виробництво у «тінь» та зменшували і до того невеликі обсяги надходжень податку до бюджету.

На початку 1990-х років ставки податку виражалися або у відсотках до об'єкта оподаткування, або у твердих сумах ЕКЮ з одиниці товару. Перевага відсотковим ставкам надавалася з тих міркувань, що 1992-1996 роки – це період гіперінфляції, і застосування ставок у карбованцях призвело б до різкого знецінення надходжень в процесі їх руху до державної скарбниці, тоді як ставки у відсотках давали змогу нівелювати вплив інфляції зростанням вартості товарів, які оподатковувалися. Пізніше методика обчислення акцизного збору зазнала суттєвих змін. Процентні ставки збору не відповідали фіскальній реальності, ускладнювали процедуру обчислення відпускної ціни. Як наслідок – відбулося поширення податкових ставок у твердих сумах євро з одиниці товару. Процентні ставки були збережені лише для оподаткування ювелірних виробів.

Однак ставки, виражені у євро, теж мали свою слабку сторону – сума податку у значній мірі залежала від курсу національної грошової одиниці відносно євро. Це, в першу чергу, негативно впливало на вітчизняного виробника і перешкоджало розвитку виробництва. Якщо для товарів, що імпортувалися, застосування податкових ставок у євро ще можна було пояснити, то використання їх для оподаткування вітчизняної продукції на вітчизняному ринку було недоцільним. Тому з метою стимулювання вітчизняних виробників і забезпечення стабільних умов розвитку ставки податку для деяких видів вітчизняної продукції встановлювалися у гривнях з одиниці товару. Для підтримки виноградарства і виноробства ставки податку на виноградні вина було переведено у національну валюту і, невдовзі, суттєво знижено. Але тут варто застерегти, що зміна ставок була продиктована не лише спробою підтримати виробництво. Однією з причин, зокрема, двохразового зниження ставок на тютюнові вироби окремих сортів був значний обсяг контрабанди, що завдавала державі значних збитків. Врешті прийшло усвідомлення того, що підвищення ставок акцизного збору може збільшити надходження лише одномоментно, а реально, в перспективі, це веде до занепаду легального виробництва, розквіту контрабанди і фальшування.

Кризовому становищу в галузях, які виробляють підакцизну продукцію, «сприяла» також діяльність контролюючих органів влади, що, нерідко, суперечила законодавству і переслідувала єдину мету – забезпечити акумуляцію максимальних обсягів бюджетних надходжень. Прикладом цьому може бути протистояння між Державною податковою адміністрацією України (ДПАУ) та підприємствами-виробниками спирту та лікєро-горілчаної продукції у 1997-1998 роках, що призвело до поглиблення спаду у даній галузі економіки.

Відповідно до листа ДПАУ від 09.09.1997р. №16-1221\10-7232 кардинально змінювався діючий порядок справляння акцизного збору. Згідно даної інструкції, яка навіть не була зареєстрована у Міністерстві юстиції України, акциз повинен був відраховуватися виробником в бюджет з дня відвантаження продукції для подальшої реалізації чи переробки, тобто авансом. Даний документ суперечив Конституції України, Законам України «Про систему оподаткування», «Про акцизний збір на алкогольні напої і тютюнові вироби», а також ряду наказів самої ДПАУ. На незаконність вищезазначеного листа вказували Міністерство фінансів, Міністерство економіки та інші. Міністерство юстиції вимагало негайної відміни документа. Проте ДПАУ до середини 1998 року користувалася у своїй діяльності незаконним внутрівідомчим листом, накладаючи на підприємства штрафні санкції, які обчислювалися іноді мільйонними сумами [2:14].

У травні 1998 року нормативна база щодо оподаткування підакцизних товарів поповнилася двома новими документами – указами Президента України: №443 «Про заходи щодо регулювання реалізації спирту етилового і алкогольних напоїв» і №453 «Про платників і порядок сплати акцизного збору». Згідно з останнім, датою виникнення податкових зобов'язань

## Серія: Економіка

при продажу підакцизних товарів вважалася дата, яка припадала на податковий період, впродовж якого відбулося або перерахування на рахунок коштів за реалізацію даного товару або відвантаження. Це дало змогу податковій службі відновити стягнення акцизу авансом, не зважаючи на те, що Указ суперечив положенням Законів України «Про систему оподаткування» і «Про акцизний збір на алкогольні напої і тютюнові вироби».

Указ №443 містив норму: «встановити, що підприємства-виробники відвантажують на експорт спирт етиловий і алкогольні напої за умови охорони і супроводження їх підрозділами митних органів або при наявності внесеної грошової застави». Грошова застава визначалася у розмірі суми всіх податків, зборів (обов'язкових платежів), розрахованих в порядку, встановленому для оподаткування цієї продукції у випадку її реалізації на території України. Мета нового документа була цілком виправдана – вирішити проблему так званого «фальсифікованого» експорту, коли спирт, який мав перетнути кордони України, фактично залишався в державі, минаючи оподаткування. Але при розробці Указу практично не було враховано вітчизняні реалії. Так, до 90% всього етилового спирту експортувалося залізницею. Тому залучення митників до супроводження вантажів було неможливим. Залишався єдиний спосіб – застосування механізму внесення грошової застави, яка у кілька разів перевищувала первісну вартість товару. Крім цього, введення даного механізму митниками затягувалося, адже Державна митна служба була зацікавлена у залученні власних працівників до здійснення супроводу вантажів. Але при цьому не враховувалися інтереси виробників, яким за таких умов експорт ставав практично не вигідним. Внаслідок цього вивезення підакцизних товарів за кордон було практично призупинене.

Зазначимо, що для тієї незначної частини продукції, яка експортувалася автомобільним транспортом, була можливість застосовувати не заставу, повернення якої не гарантувалося, а механізм супроводу. Але підрозділ митниці, що займався супроводом вантажів, знаходився лише в Одесі. Як результат, при неможливості внести грошову заставу, на підприємство-експортер покладалася значні витрати на оплату не лише прямих послуг митного супроводу, але і відряджень з Одеси до місця відправки товару і назад [2:15].

Значні зусилля були прикладені також і для впорядкування переліку підакцизних товарів. Ключовим у цьому плані було прийняття 4 листопада 1999 року Закону України №1214-XIV, відповідно до якого з переліку товарів, що підлягали оподаткуванню виключено ті товари, обкладання яких акцизним збором було економічно невиправдане і не приносило достатнього фіскального ефекту. Таким чином, із введенням Закону в дію кількість груп скоротилася до п'яти: алкогольні напої; автомобілі; тютюнові вироби; паливно-мастильні матеріали та коштовності.

Після періоду певної стабілізації 2000-2002 років, під час якої поправки до акцизного законодавства стосувалися незначних удосконалень механізму справляння акцизного збору, в останні роки деструктивні процеси у даній сфері знову посилювалися. Відміна пільгового оподаткування спирту, який спрямовується на виробництво парфумерної продукції (здійснена з метою перекриття каналів постачання етилового спирту для нелегального виробництва алкогольних напоїв) поставила галузь практично за межу виживання. Значне зростання вартості продукції внаслідок застосування нової ставки податку зробило її неконкурентоспроможною на ринку, де аналогічна продукція іноземних виробників є значно дешевшою. Ситуацію погіршує і той факт, що практично в жодній країні Європи акцизу на спирт для потреб парфумерної промисловості немає [3:71]. Тому для захисту внутрішніх виробників логічним було б поряд з посиленням податкового тиску впровадження відповідних митних обмежень для імпортової косметики, чого не було зроблено. Тобто, на сьогоднішній день, в умовах відсутності перешкод для імпорту, діючими залишаються підвищені ставки податку, що загрожує вітчизняним виробникам косметики втратою не лише завойованих значними зусиллями зовнішніх ринків, а й повною втратою внутрішнього.

Намагання уряду у 2004 році відновити оподаткування акцизним збором виробників кави і шоколаду призвели до падіння обсягів виробництва у даній галузі. Спроба ввести підвищену ставку податку на сигарети з фільтром міжнародних ліцензійних марок, зроблена у цьому ж році Верховною радою України з метою лобювання певних інтересів, суперечила, власне, суті акцизного збору як непрямого податку на споживання, а не на торгові марки.

Не зрозумілою залишалася впродовж 2004 року ситуація і в фармацевтичній галузі, де, поряд із підвищенням ставки податку на етиловий спирт у 8 разів, розроблена, подібно до податку на додану вартість, громіздка процедура нарахування і сплати акцизного збору. Проте, одночасно було передбачено компенсувати виробникам додаткові витрати від зростання ставки акцизу, хоча порядок повернення надміру сплачених коштів так і не був розроблений, як були обмеженими і самі джерела їх компенсації [4:33]. Використання нового порядку контролю за

## Серія: Економіка

використанням спирту для медичних потреб призвело до виникнення значної бюджетної заборгованості перед виробниками медикаментів. Таким чином, було практично доведено неефективність даного механізму, що призвело до його відміни у листопаді 2004 року. Зазначимо, що власне саме застосування податку щодо спирту для медичних потреб є не логічним. Так, якщо необхідність оподаткування акцизом алкогольних напоїв, тютюну не викликає заперечень, то підвищене оподаткування складників лікарських препаратів, які для значної категорії громадян є життєво важливими товарами суперечить самій ідеї запровадження податку як способу обмеження споживання шкідливих для здоров'я товарів або предметів розкошів. Не зрозуміло, чому своє продовження не одержала практика застосування авальованих податкових векселів, що при вмілому використанні дала б змогу достатньо ефективно стежити за цільовим використанням спирту.

Проведений аналіз нормативно-правового забезпечення у сфері оподаткування акцизним збором, з одного боку, дає нам підстави стверджувати, що політика держави в галузі оподаткування підакцизних товарів в Україні була і залишається недосконалою і характеризується певною циклічністю. Разом з тим, такий детальний аналіз податкового законодавства дозволяє виділити чотири основні етапи розвитку оподаткування акцизним збором в Україні періоду незалежності: перший етап (1992-1995рр.) – формування правової бази для оподаткування підакцизних товарів; другий етап (1996-1998рр.) характеризується наростанням деструктивних процесів у даній сфері, пов'язаних із спробами правовими і неправовими методами посилити податковий тиск на виробників підакцизних товарів; третій етап (1999-2002рр.) – період нормалізації, коли найбільш суперечливі положення щодо оподаткування акцизним збором були усунуті; четвертий етап (2003-2004рр.) – означений новими спробами адміністративними методами подолати негативні тенденції у сфері виробництва підакцизних товарів і справляння акцизного збору та залучити нові надходження до бюджету, тоді як практикою доведено абсолютну безпідставність, неефективність та негативний економічний ефект таких дій.

До недоліків акцизної політики періоду незалежності можна віднести також і нестабільність та недосконалість вітчизняного законодавства, що унеможливило для суб'єктів економічних відносин передбачення найближчих змін у податковій сфері, а, отже, і ефективне планування своєї діяльності, в той час як у ринковій економіці першочергового значення набуває саме стабільність умов оподаткування [1:83].

Для вирішення існуючих проблем у сфері оподаткування підакцизних товарів та підвищення якості правової бази при розробці поправок до законодавчих актів необхідно враховувати їх вплив на конкретних платників податків, залучати до цього процесу експертів із галузевих об'єднань виробників підакцизних товарів. Крім цього, нововведення, на нашу думку, повинні проходити ретельну експертизу щодо можливого негативного впливу на економіку. Для уникнення негативних ситуацій, про які згадувалося вище та з метою встановлення справедливих, партнерських відносин між державою і бізнесом слід відмовитися від спроб вирішити існуючі проблеми за рахунок посилення тиску на виробництво, а джерелом додаткових надходжень до скарбниці має стати, власне, розширення бази оподаткування.

### Література

1. Юргелевич С.В. Дискреційна податкова політика у сфері непрямого оподаткування// Фінанси України, 1998.–№7.–С.78–84.
2. Львов Д. Акцизные войны в степях Украины// Бизнес, 1998.–№31(290).–С.14–15.
3. Фролова В. Чужие ароматы// Бизнес, 2004.–№7. – С.71.
4. Калиновська О. Ліки для фармацевтів// Контракти, 2004.–№4.–С.33.

*Volodymyr Horyn*

### A RETROSPECTIVE OF TAXATION BY EXCISE TAX IN UKRAINE

*The legislation stages development with the regards to the excise duties taxation after the Ukraine has become an independent state have been reflected. Economic preconditions and the consequences of legal base reformation of the excise duties taxation have been found and researched.*