

Ірина СИДОР

ФІСКАЛЬНИЙ ТА РЕГУЛЮЮЧИЙ ВПЛИВ АКЦИЗНОГО ЗБОРУ НА ПРОЦЕСИ ЦІНОУТВОРЕННЯ

Розглянуто фінансовий та регулюючий вплив акцизного збору на процеси ринкового ціноутворення. Висвітлено особливості впливу ставок акцизного збору у твердих сумах та у процентах через механізм ціноутворення на наповнення бюджету держави та обсяг споживання певного виду підакцизних товарів.

Однією з характерних рис податкових систем світу є співіснування різних форм оподаткування процесів споживання. Фінансовий і регулюючий вплив універсальних акцизів (податок на додану вартість, податок з обороту) може доповнюватись різними видами специфічних акцизів. Специфічні акцизи, як і універсальні, забезпечують наповнення бюджетів, виступають надбавкою до ціни товарів і відшкодовуються покупцем – кінцевим споживачем товару. У вітчизняній системі оподаткування така роль відведена акцизному збору, запровадженому Декретом Кабінету Міністрів України "Про акцизний збір" від 26.12.1992 р.

Акцизний збір – це непрямий податок на окремі товари (продукцію), які визначені законом як підакцизні та включається до ціни цих товарів (продукції). Вагомим аргументом на користь застосування акцизного збору у податковій системі держави є можливість регулювання за допомогою диференціації ставок податку рівня споживання підакцизних товарів.

Актуальність дослідження питання фінансового та регулюючого впливу акцизного збору на процеси ринкового ціноутворення полягає у встановленні компромісу між обсягами надходжень акцизного збору до бюджету (задоволення інтересів фіска) та його регулюючого впливу на формування ціни підакцизних товарів в умовах вільного ринкового ціноутворення.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми засвідчує, що наукових розвідок з такого напрямку досить мало. Дослідження питання оподаткування акцизним збором здійснюються, переважно, в контексті його впливу на формування доходів бюджету. З цієї позиції дослідженню акцизного збору присвячені праці Антонюк Я. М., Васильців Т. Г. [1, 100–107], Бойко Є. [2, 53–57], Грицай О. [3, 174–176], Дрига А. [5, 100–105], Загорський В. С., Благун І. Г. [6, 67–72], Крушельницька Т. П. [7, 57–62], Нестеренко Г. [8, 123–127] та інші. Однак, акцизний збір як податок на споживання, виконуючи фінансову функцію, зачіпає інтереси платників податку та всіх членів суспільства через процес його "вмонтування" в ціну товару. І якщо механізму справляння акцизного збору приділена значна увага в наукових фінансових дослідженнях, то

І. Сидор

Фіскальний та регулюючий вплив...

його роль в процесі ціноутворення, виходячи з чинного в Україні законодавства – це проблема, яка потребує дослідження.

Метою даної статті є виявлення фіскального та регулюючого впливу ставок акцизного збору (процентні та у твердих сумах) на процеси ринкового ціноутворення.

Акцизний збір як один із видів податків на споживання в системі інструментів фіскальної політики держави відіграє вагомую роль у формуванні дохідної бази зведеного бюджету України (табл. 1).

Таблиця 1

Динаміка акцизного збору в доходах зведеного бюджету України у 1998–2004рр.

№ п/п	Показники	1998 (факт)	1999 (факт)	2000 (факт)	2001 (факт)	2002 (факт)	2003 (факт)	2004 (план)	2004 до 1998, рази
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Акцизний збір, всього млрд.грн.	1,22	1,81	2,24	2,85	4,23	4,58	6,48	5,1
2.	В тому числі: Акцизний збір з вироблених в Україні товарів, млрд.грн.	1,1	1,6	1,8	2,4	3,6	3,9	5,8	5,2
3.	Акцизний збір з ввезених (імпортованих) товарів, млрд. грн.	0,12	0,21	0,44	0,45	0,63	0,68	0,68	5,6
4.	Питома вага акцизного збору в: – доходах бюджету, %	4,2	5,5	4,5	5,2	6,8	6,8	8,8	2,1
5.	– податкових надходженнях, %	5,6	7,2	7,1	7,7	10,7	9,1	12,9	2,3

Дані табл. 1 відображають тенденцію до постійного зростання обсягу надходжень акцизного збору до зведеного бюджету України. Так, у період 1998–2004 рр. надходження від акцизного збору зросли у 5,1 раза, або на 5,26 млрд. грн. (з 1,22 млрд. грн. у 1998 р. до 6,48 млрд. грн. у 2004 р.); в тому числі по товарах, вироблених в Україні, у 5,2 раза або на 4,7 млрд. грн., а з товарів, ввезених (імпортованих) в Україну, у 5,6 раза або на 56 млн. грн. Питома вага акцизного збору у доходах бюджету за цей період зросла у 2,1 раза і передбачена на 2004 р. 8,8%, а у податкових надходженнях – у 2,3 раза (відповідно – 12,9 %). Внаслідок підвищення ставок акцизного збору, згідно з основними прогнозними показниками економічного і соціального розвитку України на 2004 р. було заплановано поступлення від акцизного збору по вітчизняних товарах до бюджету у сумі 5,4 млрд. грн., що на 1,6 млрд. грн. більше, ніж у 2003 р. (3,8 млрд. грн.). Прогнозний показник суми акцизного збору по імпортованих товарах складає 0,68 млрд. грн., або 1,4 % усіх податкових надходжень до зведеного бюджету України.

Парадигму фіскального та регулюючого впливу акцизного збору доцільно досліджувати через елементи справляння цього податку, серед яких найбільший інтерес представляють ставки акцизного збору та порядок їх обчислення.

Згідно статті 4 Декрету Кабінету Міністрів України "Про акцизний збір" від 26.12.1992р. [4] при справлянні цього податку застосовують два види ставок – процентні і у твердих сумах. Законодавець визначає, що процентні ставки застосовуються до обороту „товарів, що реалізуються за вільними цінами – виходячи з їх вартості за цими цінами, без урахування акцизного збору, без врахування податку на додану вартість". Таке положення є методологічно неправильним. В основу визначення оподаткованого обороту закладено відпускні ціни і кількість реалізованих підакцизних товарів. Якщо з відпускної ціни вилучити акцизний збір і податок на додану вартість, то отримаємо оптову ціну (собівартість і прибуток). Тобто ставку акцизного збору передбачено застосовувати до ціни, яка не містить акцизного збору. Тому редакція даного положення Декрету повинна бути наступна: процентні ставки акцизного збору застосовують до обороту товарів, що реалізуються за вільними цінами виходячи з їх вартості з акцизним збором, без врахування податку на додану вартість.

Крім того, Декретом передбачено, що ставки акцизного збору можуть встановлюватись у процентах до обороту "товарів, що реалізуються за державними фіксованими і регульованими цінами, виходячи з вартості за цими цінами без урахування торговельних знижок, а також сум податку на додану вартість". Дане положення застосовують в тому випадку, коли товар буде реалізовано через власну торговельну мережу за роздрібними цінами, елементом яких є торговельна знижка (надбавка). Оскільки платниками акцизного збору по вітчизняних товарах є виробники цих товарів, то ставки акцизного збору встановлюють до ціни незалежно від того, чи підпадають вони під державне регулювання (фіксовані і регульовані), чи є вільними. Тому правильніше було б передбачити в Декреті, що процентні ставки по підакцизних товарах, що реалізуються за роздрібними цінами встановлюються, виходячи з їх вартості за такими цінами без урахування торговельних знижок і сум податку на додану вартість.

В практиці справляння акцизного збору в Україні використовуються як процентні ставки, так і ставки у твердих сумах на одиницю продукції, однак параметри їх застосування неоднакові в різні періоди. Якщо в перші роки запровадження цього податку переважали процентні ставки, то в останні роки перевага надається ставкам у твердих сумах. З 01.01.2004 р. справляння акцизного збору здійснюється за ставками у твердих сумах, виняток складають лише тютюнові вироби, які оподатковуються акцизним збором за ставками, встановленими як у процентах, так і у твердих сумах.

Застосування ставок акцизного збору у твердих сумах, та у процентах через механізм ринкового ціноутворення по-різному зачіпає як інтереси держави, так і інтереси суб'єктів господарювання, що виробляють підакцизні товари. Якщо виходити з концепції, що процес ринкового ціноутворення проходить два етапи (формування ціни виробником та встановлення ціни шляхом узгодження її між продавцем і покупцем), то доцільно розглянути процес включення акцизного збору

1. Сядор

Фіскальний та регулюючий вплив...

в ціну при її формуванні і визначення величини акцизного збору виходячи з фактичної ціни реалізації при різних видах ставок акцизного збору.

При застосуванні процентних ставок акцизний збір включається у відпускну ціну через механізм визначення ціни з акцизним збором за формулою:

$$\text{Цаз} = (\text{ПС} + \text{П}) / (100 - \text{АЗ}) * 100,$$

де, Цаз – ціна з акцизним збором; ПС – повна собівартість; П – прибуток; АЗ – процентна ставка акцизного збору.

Сума акцизного збору, включена у відпускну ціну, визначається як різниця між ціною з акцизним збором і оптовою ціною. Якщо протягом тривалого періоду справляння акцизного збору здійснювалось за процентними ставками, які були диференційовані від 20% до 90%, то їх вплив на рівень цін доцільно розглянути на прикладі формування відпускну ціни. Щоб визначити вплив на процес формування ціни саме процентних ставок, ми абстрагуємось від рівня оптових цін і приймаємо їх однаковими по всіх товарних групах в розмірі 100,00 грн. Розрахунок впливу процентних ставок акцизного збору на рівень відпускних цін представлено в табл. 2.

Таблиця 2

Вплив процентних ставок акцизного збору на рівень відпускних цін

№ п/п	Показники	Умовні відпускну ціни								
		1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Оптова ціна, грн.	100	100	100	100	100	100	100	100	100
2.	Ставки акцизного збору, %	20,0	30,0	35,0	40,0	45,0	50,0	70,0	85,0	90,0
3.	Ціна з акцизним збором, грн.	125,00	142,86	153,85	166,67	181,82	200,00	333,33	666,67	1000,00
4.	Сума акцизного збору, грн.	25,00	42,86	53,85	66,67	81,82	100,00	233,33	566,67	900,00
5.	Податок на додану вартість: – ставка, %	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
	– сума, грн.	25,00	28,57	30,77	33,33	36,36	40,00	66,67	133,33	200,00
6.	Відпускну ціна, грн.	150,0	171,43	184,62	200,00	218,18	240,00	400,00	300,00	1200,00
7.	Акцизний збір в % до оптової ціни	25,0	42,86	53,85	66,67	81,82	100,00	233,33	566,67	900,00

Дані табл. 2 показують, що при ставці акцизного збору 20% оптова ціна збільшується на 25%, при ставці 50% ціна збільшується вдвічі, при ставці акцизного збору 90% сума акцизного збору складе 900,00 грн., тобто ціна з акцизним збором у порівнянні з оптовою ціною зростає в 10 разів.

Визначена виробником ціна в ринковій економіці проходить випробування на ринку. Під впливом ринкових факторів фактична ціна реалізації може бути як вищою,

так і нижчою від тієї, що сформована виробником, і відповідно, більшою чи меншою буде сума акцизного збору, що поступить до бюджету. Вплив ринкової ціни на суму акцизного збору простежимо, виходячи з даних, наведених в табл. 2 по сьомій товарній позиції, при ставці акцизного збору 70 % і сформованій відпускній ціні 400,00 грн. та відхиленні від неї на 20,00 грн.

Таблиця 3

Вплив ринкової ціни на суму акцизного збору

№ п/п	Умова реалізації	Ціна реалізації, грн.	ПДВ, грн.	Ціна з акцизним збором, грн.	Сума акцизного збору, грн.	Відхилення акцизного збору, грн. + збільшення; - зменшення
1	2	3	4	5	6	7
1.	Ціна реалізації = сформованій ціні	400,00	66,67	333,33	233,33	X
2.	Ціна реалізації > сформованої ціни	420,00	70,00	350,00	245,00	+ 11,67
3.	Ціна реалізації < сформованої ціни	380,00	63,33	316,67	221,66	- 11,67

Дані табл. 3 показують, що при ціні 400,00 грн. надходження до бюджету акцизного збору складуть 233,33 грн., а при відхиленні ринкової ціни від сформованої на 20,00 грн. в сторону підвищення чи зниження відповідно на 11,67 грн. зростуть, або зменшаться суми акцизного збору. Вищесказане дозволяє зробити висновок про те, що акцизний збір є ціноутворюючим елементом на стадії формування ціни, однак в умовах ринкових цін сума акцизного збору є величиною, залежною від рівня цін. Процентні ставки акцизного збору при ринковому коливанні цін впливають на суму поступлень цього податку до бюджету, тобто зачіпають інтереси фіску і можуть, за певних умов, здійснювати вплив на процес суспільного споживання товарів, а, відтак, і на їх виробництво.

Як зазначалося раніше, в останні роки перевага надається ставкам акцизного збору, встановленим у твердих сумах з одиниці продукції. Так, ставки акцизного збору на продукцію лікєро-горілчаної групи встановлюються в гривнях на 1 літр 100-відсоткового спирту і перераховуються за конкретними видами продукції залежно від вмісту в них спирту, а також на 1 літр готової алкогольної продукції (вино, шампанське, вермути, інші збродржені напої).

При ставці акцизного збору у твердій сумі, її величина додається до оптової ціни, формуючи ціну з акцизним збором. Справляючи вплив на формування відпускної ціни, ставки у твердих сумах гарантують надходження до бюджету акцизного збору незалежно від зміни ринкових цін, тобто коливання цін не зачіпає інтереси фіску. Зростання поступлень акцизного збору до бюджету може бути забезпечено тільки за рахунок збільшення обсягів реалізації продукції, розширення ринків збуту.

І. Сидор

Фіскальний та регулюючий вплив...

Формування відпускних цін з використанням ставок акцизного збору у твердих сумах, параметри і динаміку акцизного збору в ціні на горілку нами досліджено на матеріалах підприємства Козлівського спиртозаводу. При розрахунках для порівняння ми виходили із ставки акцизного збору, яка діяла до 2001 р. – 12,00 грн. за 1 л 100-відсоткового спирту і нині діючу – 16,00 грн. на 1 л 100-відсоткового спирту. При формуванні цін на горілку з вмістом спирту 40 % ставка акцизного збору відповідно становила:

- до 2001 р. – 4,80 грн.
- з 2001 р. – 6,40 грн.

Розрахунки представлені в табл. 4.

Таблиця 4

Формування відпускної ціни на горілку з вмістом спирту 40%
Козлівським спиртозаводом
на 1 декалітр

Оптова ціна, грн.	Ставка акцизного збору, грн.	Ціна з акцизним збором	Податок на додану вартість		Відпускна ціна, грн.	Акцизний збір в % до оптової ціни	Питома вага акцизного збору у відпускній ціні, %
			ставка, %	сума, грн.			
1	2	3	4	5	6	7	8
Ставка акцизного збору 12,00 грн. на 1 л 100-відсоткового спирту							
41,65	48,00	89,65	20,0	17,93	107,58	115,2	44,6
Ставка акцизного збору 16,00 грн. на 1 л 100-відсоткового спирту							
46,35	64,00	110,35	20,0	22,07	132,42	138,1	48,3

Дані табл. 4 показують, що при ставці акцизного збору 12,00 грн. за 1 літр 100-відсоткового спирту (і, відповідно, 120,00 грн. за 1 декалітр) відпускна ціна 1 декалітру спирту по підприємству Козлівський спиртозавод складає 107,58 грн. Акцизний збір збільшує оптову ціну більше, ніж у 2 рази (115,2%). Питома вага акцизного збору у відпускній ціні перевищує 44 %.

З підвищенням ставки акцизного збору до 16,00 грн. за 1 літр спирту відпускна ціна зросла і складає 132,42 грн. на 1 дал. горілки. Питома вага акцизного збору у відпускній ціні перевищила 48,0%.

При цьому варто відмітити, що зростання відпускних цін відбувалось не тільки за рахунок зростання ставок акцизного збору, а й за рахунок зростання інших елементів ціни, а саме – зростання оптової ціни і податку на додану вартість, що видно з табл. 5.

Зростання відпускної ціни на горілку склало 26,84 грн. Якщо врахувати, що ставка акцизного збору на 1 декалітр 40 % спирту зросла на 16,00 грн. (з 48,00 грн. до 64,00 грн.), то зростання відпускної ціни більше як на 60% відбулося за рахунок саме цього фактора.

Таблиця 5

Вплив зростання ставок акцизного збору у твердих сумах на формування відпускної ціни на горілку (40%) по Козлівському спиртозаводу

на 1 декалітр

Відпускна ціна, грн.		Зростання відпускної ціни, грн.	в тому числі за рахунок зростання		
при ставці акцизного збору 12,00 грн.	при ставці акцизного збору 16,00 грн.		акцизного збору	оптової ціни	податку на додану вартість
1	2	3	4	5	6
107,58	132,42	+ 24,84	16,00	4,70	4,14

Якщо зростання ставок акцизного збору у твердих сумах при ринковому коливанні цін не зачіпає інтереси фіску, то вони справляють вплив на фінансові ресурси суб'єктів господарювання і, в першу чергу, на величину прибутку, отриманого від реалізації одиниці продукції. Нами досліджено вплив ринкових цін на величину прибутку при зниженні і підвищенні цін на горілку по підприємству Козлівський спиртозавод. Розрахована відпускна ціна на 1 декалітр горілки по підприємству складає 132,42 грн. (табл. 5). Ми припустили, що відпускна ціна буде:

- нижчою за розраховану (120,00 грн.);
- вищою за розраховану (150,00 грн.) (табл. 6).

Таблиця 6

Вплив ставок акцизного збору у твердих сумах на прибуток підприємства (Козлівський спиртозавод) при зниженні та зростанні ринкових цін на горілку (міцністю 40%)

Ринкова відпускна ціна, грн.	Податок на додану вартість, грн.	Акцизний збір, грн.	Оптова ціна, грн.		на 1 декалітр Зменшення прибутку (-), збільшення прибутку (+)
			ринкова	сформована	
3	4	5	6	7	8
120,00	20,00	64,00	36,00	46,35	- 10,35
150,00	25,00	64,00	61,00	46,35	+14,65

Зниження ринкової ціни до 120,00 грн. обернеться зменшенням прибутку для підприємства, при цьому сума недоотриманого прибутку буде складати 10,35 грн. Зростання ринкової ціни до 150,00 грн. забезпечить підприємству отримання додаткового прибутку, його величина складатиме 14,65 грн. за 1 декалітр горілки.

З вищесказаного можна зробити висновок, що використання процентних ставок акцизного збору та ставок, встановлених у твердих сумах на одиницю продукції по-різному зачіпає інтереси держави і платника податку. Якщо процентні ставки в умовах ринкового коливання цін зачіпають як інтереси фіску, так і суб'єктів господарювання, то ставки акцизного збору у твердих сумах, захищаючи інтереси фіску, впливають на величину прибутку, збільшуючи або зменшуючи його. Перехід

І. Сидор

Фіскальний та регулюючий вплив...

від процентних ставок до ставок у твердих сумах оцінюється позитивно не тільки з позицій фіску. Як справедливо стверджує В. С. Загорський "створюється реальна можливість більшою мірою регулювати кількісне споживання товарів, а не їх вартість" [6, 72]. На сьогодні в Україні при справлянні акцизного збору переважають ставки у твердих сумах, процентні ставки поряд зі ставками у твердих сумах застосовуються тільки по тютюнових виробках. Якщо врахувати, що у 2004 р. від реалізації тютюнових виробів очікується поступлення в бюджет у розмірі 20,6% від всієї суми даного податку, то таке поєднання процентних ставок акцизного збору та ставок у твердих сумах не можна вважати оптимальним. Зважаючи на вищезазначене, використання у вітчизняній системі оподаткування однакових процентних ставок акцизного збору і ставок у твердих сумах дозволить регулювати кількісне, а також вартісне споживання окремих груп підакцизних товарів.

Література

1. Антонюк Я. М., Васильців Т. Г. *Методологічні аспекти формування моделі розрахунку ставки акцизного збору* // *Фінанси України*. – 2003. – № 10. – С. 100–107.
2. Бойко Є. А. *Світова практика та виробництво алкогольної та тютюнової продукції* // *Фінанси України* 1997. – № 11. – С. 53–57.
3. Грицай О. *Основні принципи ефективного оподаткування акцизним збором* // *Збірник наукових праць Академії ДПС України* 2002. – № 4 (18). – С. 174–176.
4. *Декрет Кабінету Міністрів України "Про акцизний збір"* від 26.12.1992 р.
5. Дрига А. Б. *Активізація акцизного оподаткування в регулюванні соціальних процесів* // *Фінанси України* 2001. – № 5. – С. 95–105.
6. Загорський В. С., Благун І. Г. *Податки на споживання в системі доходів бюджету* // *Фінанси України* 1999. – № 10. – С. 67–72.
7. Крушельницька Т. П. *Акцизне оподаткування алкогольно-тютюнової продукції як чинник гарантованих надходжень до державного бюджету* // *Статистика України*, 2003. – № 2. – С. 57–62.
8. Нестеренко Г. *Економічна сутність акцизного збору* // *Збірник наукових праць Академії ДПС України* 2003. – № 2 (20). – С. 123–127.