

УДК 336.2.026

**Шульга Т.М.**

*кандидат юридичних наук  
доцент кафедри фінансового права  
(НЮУ імені Ярослава Мудрого)*

**Савчук В.С.**

*студент VI курсу  
фінансово-правового факультету  
(НЮУ імені Ярослава Мудрого)*

## **ПРОБЛЕМАТИКА АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ**

**Актуальність досліджуваної тематики.** Беручи до уваги тенденцію останніх років, однією із особливостей податкової системи України є те, що все більшу частку податкових надходжень у відповідні бюджети становлять непрямі податки. Старання законодавця об'єднати всі акцизні платежі в єдиний акцизний податок з диференціацією ставок на окремі об'єкти оподаткування мало в своєму результаті як і позитивні, так і негативні наслідки. В умовах тіньової економіки, падіння вітчизняного виробництва та загальної економічної кризи, непряме оподаткування, зокрема й акцизне, виступає дієвим інструментом виваженої фіскальної політики, а його проблематика є предметом досліджень багатьох науковців.

---

© Шульга Т. М., Савчук В. С., 2018

© Національний університет «Острозька академія», 2018

- 
- Проблематика акцизного оподаткування в Україні / Т. М. Шульга, В. С. Савчук // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». – 2018. – № 2(18) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2018/n2/18stmovu.pdf>.

**Аналіз публікацій та досліджень.** Загальній характеристиці акцизного оподаткування та проблематиці його адміністрування були присвячені наукові праці Ю.О. Костенко, Г.В. Бех, Д.А. Кобильніка, Т.В. Кошук, Т.М. Реви, О.Т. Замасло, С.Л. Лондар, М. Асплунда, П. Даймонда, М.Я. Забаштинського, С.І. Онишко, П.М. Боровик та інших. Роботи названих вчених виступили теоретичною та практичною основою нашого дослідження.

**Метою статті** є аналіз сучасного стану акцизного оподаткування в Україні, його фіскальної ефективності, проблем його адміністрування та сплати, розроблення рекомендацій щодо їх усунення.

**Виклад основного матеріалу.** Розглядаючи непряме оподаткування в історичній ретроспективі, можна простежити закономірність, що воно завжди виступало одним із основних засобів наповнення дохідної частини того чи іншого бюджету. Цікавим є твердження англійського вченого У. Петті з приводу акцизного оподаткування. Він зазначив що, фіскальна справедливість полягає в тому, що кожен платить за те, що споживає, через це платник вільний в виборі того чи потрібно йому те, що оподатковується; по-друге, акцизне оподаткування введене на окрему групу товарів, що спонукає до заощаджень, а це, в свою чергу, виступає дієвим засобом збагачення населення; по-третє, ніхто не платить двічі за одну й ту саму річ, так як споживання є одноактним процесом. Французький економіст Ф. Демезон зазначає про те, що акциз здатен самостійно приносити казні стільки ж, скільки всі інші податки, а можливо й більше [4, с. 178-179].

Гармонізація українського податкового законодавства із законодавством ЄС, зокрема підписання Директиви Ради 92/83/ЄЕС щодо гармонізації структури акцизів на спирт та алкогольні напої, Директиви Ради 2003/96/ЄС про реструктуризацію системи Співтовариства щодо

▪ Проблематика акцизного оподаткування в Україні / Т. М. Шульга, В. С. Савчук // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». – 2018. – № 2(18) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2018/n2/18stmovu.pdf>.

оподаткування енергопродуктів та електроенергії, Директиви Ради 2008/118/ЄС щодо загальних умов справляння акцизів, Директиви Ради 2011/64/ЄС про структуру і ставки акцизів для тютюнових виробів мало своїм результатом збільшення числа об'єктів оподаткування акцизним податком, а отже і перевищення бюджетних надходжень від непрямого оподаткування над прямим. Хоча в офіційних даних Державної казначейської служби щодо виконання державного бюджету за 2013-2017 роки, частина надходжень від сплати акцизного податку становила лише 9,5 – 13 % від всіх податкових платежів та зборів, однак частка надходжень від сплати непрямих податків( ПДВ, акцизний податок та мито), фіксувалась на рівні 66 – 70 %. Наведені дані свідчать про зниження вітчизняного виробництва , і як наслідок поступового зростання податкового тиску на платників. [2]

Основним завданням прийняття Податкового кодексу України в 2010 році виступало забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі з одночасним збільшенням загальної величини податкових надходжень. Намагаючись зменшити податковий тиск на платників податків, законодавець пішов шляхом зменшення кількості податків, об'єднавши окремі види зборів та платежів в межах одного податку. Зокрема, зміни торкнулися і акцизного збору, який трансформувався в єдиний акцизний податок із застосуванням диференційованих ставок щодо товарів та операцій, які входять до об'єкту оподаткування ним. Така заміна мала ряд позитивних наслідків, до яких слід віднести:

1) високу фіскальну ефективність. За рахунок досить великих обсягів продажу підакцизних товарів та невеликої кількості їх виробників( в основному монополістів), спрощується контроль за своєчасністю

▪ Проблематика акцизного оподаткування в Україні / Т. М. Шульга, В. С. Савчук // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». – 2018. – № 2(18) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2018/n2/18stmovu.pdf>.

нарахування та сплати акцизного податку, і як результат зменшуються витрати на його адміністрування;

2) цим видом податку обкладається лише певна група товарів, які характеризуються такими, що не приносять ніякої користі споживачу, а навпаки, згідно досліджень Всесвітньої організації охорони здоров'я, шкодять людині (тютюн, алкоголь),;

3) до підакцизних не відносяться товари першої необхідності. Разом з тим, цілком очевидно, що як і всі інші непрямі податки, акцизний податок збільшує ціни на відповідні товари. Хоча ці товари характеризуються нееластичними в аспекті вартості, попит на них не зменшується;

4) держава часто виступає монополістом з виробництва та продажу окремих підакцизних товарів, тому сама регулює їхню ціну та гарантує якість.

Прийняттям ПК України сприяло збільшенню легальних підакцизних товарів, зменшенню наявної тенденції з використання різноманітних схем ухилення від оподаткування та забезпеченню стабільності, відкритості та прозорості ринків відповідних груп продукції. При цьому, введення акцизного податку замість акцизного збору, було прогнозованим, так як сама правова природа даного платежу не дозволяла відносити його до зборів. Це твердження неодноразово висвітлювалося в наукових працях та законопроектах.

Якщо розглядати акцизний податок через сукупність принципів соціальної держави, а саме соціальну рівність, справедливість та справедливий розподіл соціального продукту, то акцизний податок характеризується своєю перевагою над ПДВ, так як підакцизні товари споживаються, як правило, більш заможною частиною населення, що сприяє досягненню фіскальної достатності.

▪ Проблематика акцизного оподаткування в Україні / Т. М. Шульга, В. С. Савчук // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». – 2018. – № 2(18) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2018/n2/18stmovu.pdf>.

Станом на сьогодні, акцизний податок можна вважати одним із найбільш ризикових податків в аспекті його впливу на формування дохідної частини бюджету. Це викликано, насамперед, особливостями продукції, яка становить об'єкт оподаткування, векторними змінами законодавства, досить високими ставками на групи товарів, що постійно споживаються, а також досить низьким рівнем здійснення обліку платників та об'єктів оподаткування, і як наслідок неефективного державного контролю за обігом підакцизних товарів.

Визначивши в ст. 212 ПК України платників акцизного податку, законодавець не врахував специфіки окремих груп підакцизних товарів. Візьмемо наприклад, алкогольні напої. На даний час, недостатній контроль за обігом алкогольних напоїв послаблює регулюючу функцію акцизного податку. Основний недолік цього контролю проявляється в тому, що він концентрується на рівні виробництва, а не споживання. Так, в країнах ЄС податковим агентом зі сплати акцизного податку з реалізації алкогольних напоїв виступає особа, яка реалізує товар кінцевому споживачеві, а в Україні – підприємство-виробник. У багатьох європейських країнах існує державна монополія на розподіл алкогольних напоїв. У таких державах, як Туреччина, Норвегія, Сербія державна монополія розповсюджується одночасно і на виробництво, і на розповсюдження алкогольних виробів [7, с. 3-4].

У свою чергу стаття 213 ПК України визначає перелік товарів та операцій, що становлять об'єкт оподаткування акцизним податком, який з 2011 року був значно розширений. При цьому був застосований цивілістичний підхід, так як до об'єкту оподаткування додалися операції з реалізації підакцизних товарів, що визнанні безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування

▪ Проблематика акцизного оподаткування в Україні / Т. М. Шульга, В. С. Савчук // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». – 2018. – № 2(18) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2018/n2/18stmovu.pdf>.

чи на інших законних підставах переходять у власність держави. Таке розширення є цілком виправданим, так як операції пов'язані з оподаткуванням залишаються однаковими, змінюється лише власник об'єкту оподаткування [5, с. 107].

Перелік операцій, які звільняються від оподаткування акцизним податком, встановлені пунктом 213.3 статті 213 ПК України. Ці операції, як правило, носять соціальний характер, або ж вони здійснюються в спеціальних митних режимах. Цікавим в даному аспекті залишається лише пункт 213.3.6., в якому від оподаткування звільняються операції із ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції), що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції, у тому числі сировини), за умови подальшого виготовлення з такої сировини інших підакцизних товарів (продукції, у тому числі сировини), які реалізуються на митній території України або на експорт та пред'явлення контролюючому органу ліцензії на право виробництва алкогольних напоїв або тютюнових виробів. Виникає питання, яким чином держава здійснює контроль за процесом виробництва підакцизних товарів, тобто веде облік виробленої підакцизної продукції, та як відбувається розмежування між продукцією виробленою із власної сировини та сировини ввезеної [1]. Тобто, така ситуація фактично дає змогу для ухилення від оподаткування або штучного заниження податкового зобов'язання.

Разом з тим, застосування податкових пільг у вигляді звільнення від оподаткування стосується здебільшого операцій із імпорту підакцизних товарів, або сировини з якої вони виробляються. В цій ситуації виникає питання, чому держава, навпаки не вводить акциз на дані операції, з метою стимулювання вітчизняного виробництва, і досягнення фіскальної

▪ Проблематика акцизного оподаткування в Україні / Т. М. Шульга, В. С. Савчук // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». – 2018. – № 2(18) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2018/n2/18stmovu.pdf>.

ефективності за рахунок прямих платежів, наприклад, податку на прибуток підприємств.

Позитивним моментом, який слід виокремити із сукупності операцій, що не оподатковуються акцизним податком, є реалізація електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії. З одного боку держава втрачає відповідні надходження, а з іншого - вводить дієві пільги у вигляді звільнення від оподаткування певних видів діяльності, що використовують екологічно чисті види палива або альтернативні види енергії. Тобто, навіть в цьому податковому платежі, об'єктом якого здебільшого виступають шкідливі товари, проводиться певна екологізація.

Відповідно до ст. 214 ПК України у разі обчислення податку із застосуванням адвалорних ставок базою оподаткування є вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку. Незрозумілим залишається той момент, що держава надає повноваження із встановлення максимальних роздрібних цін виробникам-монополістам. З одного боку, це результат ринкової економіки і наслідок монополістичної конкуренції, але разом з тим, при зловживанні цим правом така конкуренція може перерости в недобросовісну. І хоча максимальні роздрібні ціни подаються на затвердження до контролюючого органу, цей процес носить суто декларативний характер. Разом з тим багато суб'єктів роздрібної торгівлі підакцизними товарами торгують за цінами значно вищими за МРЦ [1].

Наступною проблемою акцизного оподаткування в Україні є досить високі ставки податку. Вони змушують підприємців вести тіньові операції. При цьому до деяких груп товарів( тютюнові вироби) застосовуються

- 
- Проблематика акцизного оподаткування в Україні / Т. М. Шульга, В. С. Савчук // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». – 2018. – № 2(18) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2018/n2/18stmovu.pdf>.

одночасно і адвалорні, і специфічні ставки. Обов'язок обчислення податкового зобов'язання покладений на платника податку. А з урахуванням положень ПК України, це досить складний процес, що потребує спеціальних знань. Разом з тим, законодавець вводить поняття мінімального акцизного податкового зобов'язання, що автоматично дозволяє платнику ухилитися від правильного обчислення податкового зобов'язання. Якщо такий крок введений з метою досягнення фіскальної достатності, то він не є виправданим. Такі тенденції призводять до того, що тіньовий ринок підакцизних товарів станом на сьогодні становить від 30 до 60 %, тоді як в розвинених державах він тримається на рівні 10%. З метою подолання зазначеної проблеми та досягнення запланованих показників, законодавець почав використовувати практику з перенесення податкового тиску на споживача. Так, кожного півріччя підвищується акцизна ставка, і кінцеві споживачі змушені платити додатково 2-3 % акцизу при роздрібній купівлі всіх підакцизних товарів – алкогольних і тютюнових виробів, пива і нафтопродуктів. Хоча, фахівці відзначають, що позитивного сумарного ефекту від цього нема [5, с. 112].

Ще однією негативною рисою акцизних ставок є їхня значна диференціація в межах однієї групи підакцизних товарів. Так, до звичайних вин застосовується ставка від 0,01 до 3,58 за 1 літр( згідно з Директивою Ради 92/83/ЄЕС мають оподатковуватися за однаковою ставкою). Це дозволяє виробникам названої продукції нести мінімальне податкове навантаження, і реалізовувати підакцизні товари низької якості [2].

Останнім питанням, яке ми виділимо в нашому дослідженні є мінімізація тіньового сегменту ринку підакцизних товарів, шляхом впровадження інноваційних інструментів контролю за їх виробництвом та обігом. Так, в червні 2017 року КМУ було схвалено пропонування

▪ Проблематика акцизного оподаткування в Україні / Т. М. Шульга, В. С. Савчук // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». – 2018. – № 2(18) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2018/n2/18stmovu.pdf>.



Мінфіном законопроект щодо запровадження автоматизованої системи контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Проте, представниками українського бізнесу даний законопроект не був підтриманий. Та і на думку фахівців можливість збільшення доходів бюджету завдяки запропонованій системі сумнівна. Акцизний податок з алкогольних напоїв і тютюнових виробів сплачується їх виробниками авансом при придбанні акцизних марок на відповідну продукцію, тобто, задовго до моменту, коли товар потрапляє під контроль системи. При цьому, контролюючі органи вже зараз мають достатній арсенал засобів і механізмів контролю за повнотою нарахування та сплати відповідного податку. Слід погодитися з думкою О.О. Лишенко, що доцільніше б було створити систему наскрізного моніторингу за виробництвом та обігом підакцизних товарів, шляхом покладання обов'язку на виробника маркувати готову продукцію та вносити її в Єдиний реєстр акцизних накладних [8].

**Висновки.** Акцизний податок посідає провідне місце в системі непрямих податкових платежів. Він являє собою надбавку до певних категорій товарів, що включається до ціни таких товарів. Тягар зі сплати акцизного податку перекладається з виробника на споживача підакцизної продукції.

Акцизне оподаткування, як і вся податкова система України, перебуває під вектором змін на шляху гармонізації українського податкового законодавства із законодавством Європейського союзу. Станом на сьогодні, податковий механізм акцизного податку та процес його адміністрування не є досконалим, та містить значну кількість недоліків.

Вважаємо за доцільне запропонувати наступні заходи подолання проблем акцизного оподаткування в Україні:

- Проблематика акцизного оподаткування в Україні / Т. М. Шульга, В. С. Савчук // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». – 2018. – № 2(18) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2018/n2/18stmovu.pdf>.

- 1) встановлення державної монополії на виробництво та регулювання цін окремих груп підакцизних товарів;
- 2) впровадження ефективної системи наскрізного моніторингу за виробництвом та обігом підакцизних товарів;
- 3) звільнення від акцизного податку певних видів діяльності, що використовують екологічно чисті види палива або альтернативні види енергії;
- 4) поступове зменшення ставок акцизного податку з метою виведення ринку підакцизних товарів із тіні;
- 5) гармонізація українського законодавства із законодавством Європейського союзу в сфері оподаткування.

#### *Список використаних джерел*

1. Податковий кодекс України (із змінами та доповненнями станом на 4 жовтня 2018 року).- Х.: Одісей. – 764 с.
2. Директива Ради 92/12/ЄЕС “Про загальні положення стосовно виробів (товарів), що підлягають акцизному збору, а також утримання, переміщення та контролю таких виробів” від 25 лютого 1992 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
3. Звітність про виконання державного бюджету України за 2007-2018 рр.// Офіційні дані Державної казначейської служби України. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>
4. Бех Г.В. Правове регулювання непрямих податків в Україні: Дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. - Х., 2001. - 207арк. - Бібліогр.: арк.178-207.

5. Боровик П.М., Ладиженська В.О. Проблеми акцизного оподаткування в Україні / Боровик П.М. //Економічний вісник Донбасу. – 2011.– № 3 (25). – С. 103-107.
6. Волкова О.Г. Деякі аспекти акцизного оподаткування в Україні.// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5047/1>
7. Кошук Т.В. Адаптація податкового законодавства України стосовно справляння акцизного податку до директив ЄС.// Наукові праці НДФІ. - 2015 . - № 3 . – с. 2-7. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi\\_2015\\_3\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi_2015_3_6)
8. Лищенко О.О. Електронна акцизна марка – це ефективний механізм контролю за обігом підакцизних товарів.// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/258297.html>
9. Слободянюк Ю.Ю. Фіскальна ефективність акцизного податку / Ю. Ю. Слободянюк // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/slobodyanyuk-yu-yu-bohenko-o-s-fiskalna-efektivnist-aktsiznogo-podatku-v-ukrayini/>
10. Сусіденко В.Т. Сучасна сутність і архітектоніка податкового регулювання розвитку суспільства / В.Т. Сусіденко, А.О. Нікітішин // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – №1. – С. 234-242

*Шульга Т.М., Савчук В.С.*

### *Проблематика акцизного оподаткування в Україні*

Опираючись на теоретичні розробки в галузі податкового права в статті дослідженні та виокремлені сучасні проблеми акцизного оподаткування в Україні, надано рекомендації щодо їх усунення. Проаналізовано недоліки податкового механізму акцизного податку та

---

▪ Проблематика акцизного оподаткування в Україні / Т. М. Шульга, В. С. Савчук // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». – 2018. – № 2(18) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2018/n2/18stmovu.pdf>.

з'ясовано його значення для податкової системи України з точки зору фіскальної ефективності. Окреслено коло питань, які потребують подальшого теоретичного та практичного розвитку.

**Ключові слова:** податкова система, акцизний податок, фіскальна ефективність.

**Шульга Т.М., Савчук В.С.**

***Проблематика акцизного налогообложення в Україні***

Опираясь на теоретические разработки в области налогового права, в статье исследованы и выделены современные проблемы акцизного налогообложения в Украине, даны рекомендации по их устранению. Проанализированы недостатки налогового механизма акцизного налога и выяснено его значение для налоговой системы Украины с точки зрения фискальной эффективности. Очерчен круг вопросов, требующих дальнейшего теоретического и практического развития.

**Ключевые слова:** налоговая система, акцизный налог, фискальная эффективность.

**Shulga T.M., Savchuk V.S.**

***Problems of excise taxation in Ukraine***

Based on the theoretical developments in the field of tax law, the article examines and highlights the current problems of excise taxation in Ukraine, and gives recommendations for their elimination. The shortcomings of the tax mechanism of excise tax are analyzed and its importance for the tax system of Ukraine in terms of fiscal efficiency has been clarified. Outlined a range of issues, that require further theoretical and practical development.

**Key words:** tax system, excise tax, fiscal efficiency.