

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК У СИСТЕМІ
ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН»**

**Студентки 2 курсу, 1-м групи
спеціальності 072**

**«Фінанси, банківська справа та страхування»
спеціалізації «Державні фінанси»**

**Златової
Діани Сергіївни**

**Науковий керівник
д.е.н., доцент**

**Чуркіна
Ірина Євгенівна**

**Гарант освітньої програми
д.е.н., професор**

**Макогон
Валентина
Дмитрівна**

**Завідувач кафедри фінансів,
заслужений діяч науки і техніки України
д.е.н., професор**

**Чугунов
Ігор Якович**

Київ 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ	
1.1. Економічна сутність акцизного податку у системі фінансово-економічних відносин	6
1.2. Зарубіжний досвід адміністрування акцизного податку	11
РОЗДІЛ 2. СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ	
2.1. Оцінка ефективності адміністрування акцизного податку в Україні	17
2.2. Аналіз та оцінка специфічних акцизів у системі інструментів державного регулювання в Україні	29
РОЗДІЛ 3. СТРАТЕГІЧНІ ПРІОРИТЕТИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ	
3.1. Пріоритети акцизної політики України в умовах економічних перетворень	37
3.2. Напрями удосконалення регуляторного механізму податкової політики у сфері акцизного податку	42
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	52
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	56
ДОДАТКИ	62

ВСТУП

Актуальність теми. Важливою складовою процесів ринкової трансформації економічної системи України є формування сучасної податкової системи як основного джерела фінансового забезпечення виконання функцій держави. Одне із ключових місць в процесі побудови ефективної податкової системи відведено акцизному податку. Акцизний податок є одним із найризикованіших податків з погляду на формування дохідної частини бюджету, що викликано специфікою підакцизної продукції на ринку, постійними змінами законодавчої бази та неефективністю механізму адміністрування даного податку. Відтак, в процесі реалізації податкової політики виникає необхідність удосконалення механізмів адміністрування акцизного податку, у тому числі в напрямі оптимізації процесів обліку та звітності. Потребують гармонізації вимоги податкового законодавства України з питань акцизного оподаткування.

В сучасній науковій літературі дослідженню акцизного податку в податковій системі України приділено велику увагу. Цю проблему розглядали ряд таких науковців, як: В. Андрущенко, А.Соколовська, Л. Сідельникова, І. Лютий, М.Пасічний, В. Федосов, І.Чугунов, І. Чуркіна, С. Юрій та ін.

Метою дослідження є розкриття теоретичних та удосконалення методологічних положень адміністрування акцизного податку в Україні.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких завдань:

- розкрити економічну сутність акцизного податку у системі фінансово-економічних відносин;
- узагальнити та систематизувати зарубіжний досвід адміністрування акцизного податку;
- провести оцінку ефективності адміністрування акцизного податку в Україні;

- здійснити аналіз та оцінка специфічних акцизів у системі інструментів державного регулювання в Україні;
- визначити пріоритети акцизної політики України в умовах економічних перетворень
- обґрунтувати напрями удосконалення регуляторного механізму податкової політики у сфері акцизного податку.

Об'єктом дослідження є система акцизного оподаткування в Україні.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні питання акцизного податку у системі фінансово-економічних відносин.

Методи дослідження. З метою досягнення поставленої мети в дослідженні було використано різноманітні методи дослідження: абстрагування, аналіз, синтез, індукція, дедукція, спостереження, узагальнення, порівняння, моделювання, статистичні методи. Для більшої конкретики слід зазначити, що для написання першого розділу були використані методи: абстрагування, порівняння, узагальнення. Для написання другого розділу були використані методи: статистичні, порівняння, спостереження, індукція, дедукція, аналіз, синтез. При написанні третього розділу були використані методи: спостереження, моделювання, дедукція, аналіз.

Інформаційну базу дослідження становили законодавчі та нормативно-правові акти з питань адміністрування акцизного податку, статистичні та аналітичні матеріали Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Державної аудиторської служби України, Рахункової палати України, Державної служби статистики України, відповідні монографії, наукові статті вітчизняних та зарубіжних вчених.

Практичне значення одержаних результатів. Основні положення та результати випускної кваліфікаційної роботи розкрито у статті за темою «Акцизний податок у системі фінансово-економічних відносин» та опубліковано у збірнику наукових праць студентів заочної форми навчання Київського національного торговельно-економічний університету.

Обсяг та структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. У вступі обґрунтовано актуальність обраної теми, визначено об'єкт, предмет, мету, завдання та методи дослідження, зазначено теоретичне та практичне значення кваліфікаційної роботи.

У першому розділі досліджено теоретико-методологічні засади адміністрування акцизного податку. Розкрито економічну сутність акцизного податку у системі фінансово-економічних відносин. Узагальнено та систематизовано зарубіжний досвід адміністрування акцизного податку.

У другому розділі розкрито становлення та розвиток системи адміністрування акцизного податку в Україні. Проведено оцінку ефективності адміністрування акцизного податку в Україні; Здійснено аналіз та оцінка специфічних акцизів у системі інструментів державного регулювання в Україні;

У третьому розділі визначено стратегічні пріоритети податкової політики щодо адміністрування акцизного податку в Україні. Визначено пріоритети акцизної політики України в умовах економічних перетворень. Обґрунтовано напрями удосконалення регуляторного механізму податкової політики у сфері акцизного податку.

У висновках наведено теоретичне узагальнення матеріалу, представленого в випускній кваліфікаційній роботі.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ

1.1. Економічна сутність акцизного податку у системі фінансово-економічних відносин

Одними з основних податків, що функціонують у податкових системах провідних країн світу, є індивідуальні (специфічні) акцизи. Такі акцизи відіграють важливу фіскальну роль, а також виконують регулятивну функцію. На сьогодні, в Україні накопичилося значне коло питань щодо використання акцизного податку, що потребує вивчення історії його застосування в Україні та досвіду використання вказаного типу акцизів в інших країнах. До важливих питань акцизного оподаткування необхідно віднести проблеми визначення оптимальних ставок податку, переліку підакцизних товарів і бази оподаткування, усунення недоліків у процедурах адміністрування податку до бюджету.

Одним з бюджетоформуючих податків в Україні є акцизний податок, однак, на сучасному етапі розвитку України в механізмі його адміністрування наявні певні проблеми та неузгодженості. Про такі проблеми свідчить як рівень тіньового обігу підакцизних товарів, так і наявні диспропорції між економічними показниками відповідних секторів економіки та фіскальною ефективністю застосування акцизного податку для оподаткування окремих груп вказаних товарів.

Вирішення проблем в адмініструванні акцизного податку є одним зі шляхів зростання надходжень до бюджету даного податку без зростання рівня відповідного податкового навантаження, хоча на даний час Україна взяла курс на його поступове підвищення, що в цілому сприяє гармонізації національного податкового законодавства до вимог Євросоюзу.

Акцизний податок – це непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим Кодексом як підакцизні, що

включається до ціни таких товарів (продукції), а також особливий податок на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами. Відповідно до цілей, які ставляться при оподаткуванні продукції акцизним податком виділяють такі функції акцизного податку як фіскальна, регулююча та розподільча.

Хоча фіскальна ефективність акцизного податку є дещо меншою, ніж мита і ПДВ, внаслідок вузької податкової бази, однак з урахуванням великих обсягів імпорту підакцизних товарів цей вид податку справляє помірний вплив на обсяг податкових надходжень до державного бюджету.

Регулююча функція акцизного податку проявляється у декількох - напрямках, серед яких можна виділити: вплив на обсяги виробництва і споживання підакцизних товарів; вплив на структуру виробництва, стимулювання зростання його ефективності, підвищення якості виробленої продукції, покращення - споживчих характеристик продукту; регулювання рентабельності виробництва підакцизних товарів.

Розподільна або соціальна функція акцизного податку полягає в перерозподілі суспільних доходів високооплачуваних верств населення на користь слабших і не захищеніших категорій громадян за встановлення акцизу на так звані «предмети розкошів», попит на які мало еластичний за ціною.

Таким чином, акцизний податок – непрямий податок, основою якого виступає диференційований підхід до оподаткування різних товарів та товарних груп. Тому його відносять до категорії специфічних акцизів.

Еволюція акцизного оподаткування в незалежній Україні може бути представлена чотирма етапами:

- I етап: (до 1999 року): акцизним збором оподатковується значний перелік високорентабельних та монопольних товарів, що раніше оподатковувалися податком з обороту;

II етап: (2000-2002 роки): з переліку підакцизних товарів виключено 14 умовних товарних груп. Система акцизів набула рис, характерних для

оптимального акцизного оподаткування – підакцизними залишилися алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, автомобілі та ювелірні вироби;

- III етап: (2003-2010 роки): зі складу підакцизних товарів виключено ювелірні вироби. В першу практиці акцизного оподаткування запроваджено змішані ставки акцизного збору (об'єднують специфічну та адвалорну складові);

- IV етап: (з 2011 року): Податковим кодексом України замість акцизного збору запроваджено акцизний податок, закріплено діючі групи підакцизних товарів та відповідні ставки.

За роки незалежності України змінювався перелік підакцизних товарів. Так, на початку становлення акцизного оподаткування в Україні акцизним податком оподатковувалися такі групи товарів, як продукти харчування (цукор, ікра, шоколад, кава), побутова техніка (кольорові телевізори, відеотехніка, мікрохвильові печі, магнітофони), предмети гардеробу (одяг з хутра та натуральної шкіри) та інші нетипові товари. Але з часом коло підакцизних товарів було суттєво переглянуто, кількість підакцизних товарів була зменшена та віддана перевага більш традиційним групам товарів, що оподатковуються і сьогодні.

Сьогодні основою правового регулювання акцизного оподаткування є Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р., в якому розділ VI висвітлює аспекти правової регламентації акцизного податку, зокрема щодо: визначення платників даного податку; об'єктів та бази оподаткування; переліку підакцизних товарів і ставок оподаткування; дати виникнення податкових зобов'язань; порядку і строків сплати податку; складання та подання податкової декларації; контролю за сплатою податку тощо.

Згідно Податкового кодексу України визначається перелік підакцизних товарів, серед яких: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; пальне; автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні

засоби для перевезення вантажів; електрична енергія з 01.01.2018 р. по 31.12.2018 р. мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку з тютюнових виробів становить 773,20 грн. за 1 000 шт. на сигарети без фільтра та сигарети з фільтром.

Також, з 01.01.2018 р. збільшено строк відстрочення авансової сплати акцизного податку при придбанні акцизних марок на тютюнові вироби з 5 до 15 робочих днів.

Наразі механізм справляння акцизного податку не є досконалим. Основні проблеми його функціонування пов'язані, насамперед, зі зростанням фіскальних можливостей та зменшенням регулюючого впливу цього платежу.

Регулююча функція специфічного акцизу проявляється у: здійсненні впливу на обсяги виробництва та споживання підакцизних товарів, структуру виробництва та споживання, стимулюванні зростання ефективності виробництва, покращенні якості кінцевого продукту, поліпшенні споживчих якостей продукції, регулюванні рентабельності виробництва, перерозподілі доходів між різними верствами населення.

Акцизний податок акумулює у собі значний прихований потенціал: він здатний генерувати значні надходження фінансових ресурсів, а також бути дієвим інструментом регулювання внутрішнього ринку, інструментом впливу на соціально-економічні процеси в країні. За результатами дослідження можемо зробити висновок, що саме відсутність в Україні комплексних заходів по врегулюванню ринку лікеро-горілчаної та тютюнової продукції не дозволяє повною мірою відчутти ефект від підвищення ставок акцизного податку.

В Україні акцизне оподаткування за групами підакцизних товарів відповідає тенденціям європейського законодавства. Підакцизними є традиційні для Європи алкоголь та алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти та енергоносії. Оподаткування акцизним податком автомобілів не відповідає усталеній практиці європейського акцизного оподаткування, проте й не є винятковим, оскільки запроваджене також у Греції, Нідерландах, Польщі, Фінляндії. Вважаємо за доцільне запровадження в Україні за

прикладом Австрії, Бельгії, Данії, Латвії, Норвегії, Фінляндії, Франції, Хорватії акцизного податку на продукцію, що містить цукор, зокрема на солодкі газовані напої. Ця продукція не вважається продукцією щоденного попиту, до того ж визнана дієтологами шкідливою у разі споживання у значній кількості. Запровадження акцизного податку на солодкі газовані напої дозволить підвищити як фіскальну, так і регулюючу роль акцизного оподаткування, оскільки сприятиме зменшенню споживання цієї продукції українцями.

Акцизне оподаткування в країні потребує суттєвого вдосконалення, яке слід проводити шляхом унеможливлення тіньового обігу підакцизних товарів а також забезпечення виконання цим платежем не лише фіскальних завдань, але й регулюючих функцій.

Отже, для підвищення ефективності стягнення та адміністрування акцизного податку в Україні запропоновано такі напрямки: здійснити поділ підакцизних товарів на групи «гармонізованих» (за категоріями «спирт і алкогольні напої», «тютюнові вироби», «енергопродукти і електроенергія») і «не гармонізованих»; уніфікувати ставки акцизного податку для спирту й алкогольних напоїв у межах під категорій цієї групи «гармонізованих» підакцизних товарів, підвищити вітчизняну ставку для «пива» і «спирту» до рівня мінімальних ставок у ЄС (у 2016–2019 рр.); визначити базою оподаткування із застосуванням адвалорних ставок вартість товару за максимальними роздрібними цінами з урахуванням ПДВ й акцизного податку; скасувати акцизний податок із реалізації через роздрібну торговельну мережу низки підакцизних товарів одночасно з підвищенням ставок «стандартного» акцизного податку із зарахуванням частини його надходжень до місцевих бюджетів; розробити прогнозований графік підвищення ставок акцизного податку на найближчі 5 років; розробити комплексну Стратегію протидії незаконному виробництву та обігу підакцизної продукції; посилити боротьбу із тіньовим сектором через запровадження електронної акцизної марки та автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів; направити частину акцизного податку на фінансування програм охорони здоров'я,

підвищення екологічної спрямованості акцизного податку, запровадження мінімальних роздрібних ціни на тютюнові вироби.

Реформування механізму акцизного оподаткування призведе до формування прозорого і стабільного правового поля діяльності платників акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів, сприятиме становленню справедливого конкурентного середовища та, одночасно, спричинить зростання обсягів надходжень державного бюджету, що буде наслідком розширення бази оподаткування та впливатиме на конкурентоспроможність національної економіки України та її стратегічне майбутнє.

1.2. Зарубіжний досвід адміністрування акцизного податку

Проблематика пошуку оптимального механізму державного регулювання окремих товарних ринків залишається однією з основних при 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 фіскальну роль акцизного оподаткування. Специфіка даного ринку зумовлена також тим, що він 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 торгівлі, адже останні є економічно і організаційно відокремленими від держави [53].

Відповідно, даній сфері державного регулювання притаманний цілий комплекс проблем, які мають перманентний характер. До них потрібно віднести такі: наявність значної тіньової складової; відсутність достатніх стимулів для формування якісних змін у структурі виробництва та споживання підакцизних товарів; недостатню ефективність використання спеціальних інструментів регулювання ринку підакцизних товарів. Найбільш небезпечним з економічного погляду є функціонування саме тіньового ринку.

З огляду на такі обставини, а також обрання Україною курсу на євроінтеграцію, постає необхідність у впровадженні у вітчизняну практику податкового адміністрування нових підходів до здійснення контролю за ринком підакцизних товарів, що в кінцевому підсумку повинно забезпечити формування комплексної системи контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів від виробника (імпортера) до кінцевого споживача.

Важливим при реформуванні механізму реалізації державної акцизної політики нашої держави є також урахування євроінтеграційних завдань і пріоритетів. Угода про асоціацію з ЄС зобов'язує Україну адаптувати національне податкове законодавство до вимог директив ЄС. Незважаючи на ряд змін, на сьогодні залишається чимало розбіжностей між нормами Податкового кодексу України та директивами ЄС щодо специфічних акцизів.

Для їх усунення потрібно здійснити поділ підакцизних товарів на групи «гармонізованих» і «негармонізованих»; уніфікувати ставки акцизного податку для спирту та алкогольних напоїв у межах підкатегорій групи «гармонізованих» підакцизних товарів, підвищити вітчизняну ставку для «пива» та «спирту» до рівня мінімальних ставок у ЄС; розширити сферу застосування нульової ставки акцизного податку; скасувати акцизний податок із реалізації через роздрібну торговельну мережу ряду підакцизних товарів [2, с. 56]. Відповідно умовою реалізації таких трансформацій є впровадження адекватних інструментів контролю, що стосується в основному винятків з загального порядку акцизного оподаткування.

У даному контексті потрібно зазначити, що основними світовими тенденціями розвитку систем контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, зокрема у країнах ЄС, є такі: монополізація окремих сегментів ринку виробництва та реалізації спирту і алкогольної продукції; здійснення постійного моніторингу за рухом підакцизних товарів з використанням інформаційних технологій; 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 у постійній присутності державних представників; функціонування системи акцизних складів; дистанціювання, спрощений контроль та ліцензійні умови невеликим виробникам натуральних вин та пива; функціонування системи акцизних складів; забезпечення страхового покриття ризиків недонадходження акцизів (бони, податкові векселі, банківські та страхові гарантії, авансові внески) та ін.

Для України важливим аспектом удосконалення механізму реалізації акцизної політики є саме зниження рівня нелегального обігу товарів підакцизної групи, що особливо належить до алкогольних напоїв. Так, використання макрометодів оцінки такого явища дозволило визначити рівень нелегального обігу алкогольних напоїв у 2015 році на рівні 38,9 %, що охоплює як незаконне виробництво та ввезення на митну територію України алкогольних напоїв, так і їх реалізацію поза легальною торгівельною мережею.

Отже, комплексна реалізація заходів щодо зниження рівня нелегального обігу, поряд з визначенням напрямів гармонізації акцизного законодавства в умовах євроінтеграції, повинна передбачати такі дії: секторальну оцінку нелегального обігу підакцизних товарів (за видами та сферами поширення такого явища), а також встановлення причин формування таких негативних фактів; визначення перспектив удосконалення організаційно-методичного забезпечення протидії тінізації ринку підакцизних товарів в умовах реалізації постійних інституціональних перетворень органів виконавчої влади; виокремлення та формування відповідного комплексу форм, методів та інструментів, застосування яких дозволить підвищити ефективність реалізації державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

Складовою такого процесу має також стати впровадження в вітчизняну практику інноваційних інструментів контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, адже наявні на сьогодні інструменти дозволяють забезпечити лише розрізнений і фрагментарний аналіз індикаторів ризиків у сфері обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Реалізацію таких заходів

можна здійснити як уже в межах ухвалених нормативно-правових актів, зокрема Плану заходів з реалізації Концепції створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) «Електронна марка», затвердженої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 6.07.2016 № 497-р, так і прийняттям нових управлінських рішень у сфері державної політики контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

Таким чином, можна констатувати, що перед Україною залишаються як нові, так і постають нові виклики у сфері акцизного оподаткування. Вимоги Угоди про асоціацію з ЄС передбачають імплементацію цілого ряду нових положень до відповідного національного законодавства. Однак їх реалізація повинна здійснюватися лише при відповідному впровадженні адекватних інструментів контролю, що особливо стосується винятків із загальних правил оподаткування. Відповідні євроінтеграційні виклики постають на фоні наявної значної частки тіньового ринку, що збільшується і через наявні інституціональні деформації, і через постійне намагання вирішення поточних бюджетних дефіцитів за рахунок зростання оподаткування алкогольних напоїв та особливо тютюнових виробів.

Дослідження зарубіжного досвіду акцизного оподаткування та його порівняння з українською практикою стягнення акцизного податку дозволило встановити суттєві відмінності в розміру ставок податку, а також самого підходу акцизного оподаткування. Необхідно відмітити, що країни ЄС підіймали ставки акцизного податку поступово, на протязі 1-15 років враховуючи фіскальні потреби країни та споживчі можливості платників податків. Крім того, якщо в зарубіжних країнах робиться акцент на регулюючих властивостях акцизного податку, то в Україні першочергове значення відводиться фіскальному значенню цього податку.

В країнах Європи та США при оподаткуванні акцизним податком застосовується також система пільг, що дозволяє платникам податків

компенсувати частину раніше сплаченого податку за товари, споживання яких підтримується та стимулюється в боку держави.

На основі аналізу міжнародного досвіду у сфері акцизного оподаткування відзначено такі напрями його імплементації у вітчизняну практику:

- гармонізація ставок акцизного податку з країнами ЄС на тютюнові вироби, нафтопродукти, спирт та алкогольні напої. В Україні ставки на згадану підакцизну продукцію є суттєво нижчими, аніж в країнах ЄС. Приведення ставок акцизного податку до рівня країн ЄС у напрямі детінізації економіки забезпечить: зростання обсягів бюджетних надходжень; унеможливлення контрабанди алкогольних та тютюнових виробів до країн Європи. Водночас даний захід матиме і позитивний соціальний ефект, оскільки виступатиме в ролі економічного чинника зменшення споживання суспільно небезпечної продукції (алкоголь, тютюнові вироби). Однак слід посилити державний контроль за нелегальним виробництвом та реалізацією алкогольних і тютюнових виробів;

- вдосконалення системи акцизного оподаткування в Україні шляхом: вдосконалення системи контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів; використання одного з режимів державної монополії на оптово-роздрібну торгівлю або її суцільний контроль з боку держави; вдосконалення єдиної автоматизованої електронної системи моніторингу за виробництвом та обігом підакцизних товарів, зокрема спиртовмісних рідин з метою унеможливлення здійснення шахрайських дій; подальше вдосконалення та виключення «корупційної складової» з нового «пільгового тарифу» ввезення вживаних авто в Україну, який працюватиме до 31 грудня 2018 р.; підвищення ефективності акцизних складів з врахуванням світового досвіду.

Реалізація заходів, відповідно до вищезазначених орієнтирів, дозволить підвищити ефективність вітчизняного акцизного оподаткування, а також сприятиме протидії тіньовим явищам у господарській діяльності, які є ключовою проблемою вітчизняної економіки сучасності.

Виявлено вектори гармонізації українського специфічного акцизного оподаткування до вимог ЄС: можливість розмежування груп підакцизних товарів на гармонізовані та не гармонізовані у податковому законодавстві України; удосконалення переліку підакцизних товарів через введення до його складу товарів, які за своєю сутністю є підакцизними в країнах ЄС; запровадження поступового підвищення розміру ставок податку, в тому числі і через відновлення механізму індексації ставок, встановлених у національній валюті; удосконалення чи впровадження європейської електронної системи контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів; вдосконалення системи надання пільг з акцизного податку; запровадження механізму призупинення та анулювання ліцензій на право виробництва та реалізації підакцизних товарів у разі виявлення випадків ухилення від сплати податків, порушень умов здійснення ліцензованих видів діяльності; скасування місцевого акцизного податку з торгівлі з можливим зарахуванням частки загальнодержавного податку до місцевих бюджетів.

В Україні акцизне оподаткування за групами підакцизних товарів відповідає тенденціям європейського законодавства. Підакцизними є традиційні для Європи алкоголь та алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти та енергоносії. Оподаткування акцизним податком автомобілів не відповідає усталеній практиці європейського акцизного оподаткування, проте й не є винятковим, оскільки запроваджене також у Греції, Нідерландах, Польщі, Фінляндії. Вважаємо за доцільне запровадження в Україні за прикладом Австрії, Бельгії, Данії, Латвії, Норвегії, Фінляндії, Франції, Хорватії акцизного податку на продукцію, що містить цукор, зокрема на солодкі газовані напої. Ця продукція не вважається продукцією щоденного попиту, до того ж визнана дієтологами шкідливою у разі споживання у значній кількості. Запровадження акцизного податку на солодкі газовані напої дозволить підвищити як фіскальну, так і регулюючу роль акцизного оподаткування, оскільки сприятиме зменшенню споживання цієї продукції українцями.

РОЗДІЛ 2. СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

2.1. Оцінка ефективності адміністрування акцизного податку в Україні

Загальну ефективність податкової системи прийнято визначати через оцінку застосування конкретного податкового механізму, який враховує економічну ситуацію в країні та роль держави у регулюванні соціально-економічних процесів, тобто кінцевим результатом використання податкових інструментів у регулюванні економічних процесів є функціонуючий механізм оптимального використання конкретних податкових форм та методів управління [49]. Також загально визнаним є твердження, що необхідною умовою впровадження новацій Податкового кодексу, в тому числі і в частині акцизного оподаткування, є вдосконалення окремих процедур адміністрування податків. Саме вдосконалення процедур податкового адміністрування є одне з основних питань, що вимагає постійної уваги та розроблення науково-практичних рекомендацій щодо створення умов для зростання ефективності його здійснення.

Система адміністрування податків в Україні до початку податкової реформи характеризувалася: неузгодженістю податкового законодавства з іншим національним законодавством; складністю та неоднорідністю нормативно-правової бази; низькою ефективністю за параметром надходження–затрати на адміністрування; наявністю податкового та бухгалтерського обліку, що ускладнювало визначення об'єктів оподаткування окремими податками; несвоєчасним виконанням зобов'язань з відшкодування ПДВ; неефективним використанням пільгових режимів оподаткування; низькою податковою культурою та ін.

Всі вище наведені твердження та показники як правило були притаманні і іншим непрямим податкам. Тому при здійсненні реформування системи адміністрування податків розробниками Податкового кодексу основна увага була спрямована на створення умов для забезпечення сталого економічного

зростання, скорочення витрат на адміністрування податків як на рівні державних органів, так і безпосередньо у окремо взятого платника податків, формування відповідального ставлення до виконання податкового обов'язку, встановлення рівноправних відносин між платниками податків і податковими органами, що в результаті повинно було сприяти підвищенню конкурентоспроможності національної податкової системи.

Основними напрямками реформування системи адміністрування непрямих податків розробниками Податкового кодексу визначалися наступні:

- проведення кодифікації законодавчих актів, які встановлюють правила застосування окремих непрямих податків з метою досягнення прозорості і стабільності, розроблення єдиного нормативно-правового акта щодо визначення переліку платників, бази оподаткування, оподатковуваних операцій, дати виникнення податкових зобов'язань, ставок податків, вилучень з загальних правил застосування акцизів;
- удосконалення механізму функціонування ПДВ шляхом покращення процедур адміністрування податку та зниження рівня застосування ухилення від його сплати,
- удосконалення порядку реєстрації платників непрямих податків та технологій здійснення податкового контролю;
- оптимізація пільгового режиму оподаткування ПДВ у сфері сільського та лісового господарства, рибальства;
- впорядкування системи пільг зі сплати непрямих податків, що надаються за галузевою та професійною ознаками;
- приведення порядку оподаткування операцій, зокрема, пов'язаних з переміщенням товарів через митний кордон України, операцій з використанням давальницької сировини у відповідність із міжнародними правилами (нормами);
- удосконалення процедури подання платниками ПДВ в обов'язковому порядку податкової звітності в електронному вигляді, а також ведення реєстру виданих податкових накладних з ПДВ;

- впровадження в національне податкове законодавство окремих положень законодавства ЄС щодо функціонування акцизного податку;
- забезпечення виконання угод ГАТТ/СОТ через застосування єдиного підходу в оподаткуванні ввезених та вироблених в Україні товарів;
- посилення заходів державного регулювання процесів ціноутворення на ринку підакцизних товарів, що шкідливі для здоров'я людини;
- підвищення акцизної складової в ціні реалізованих підакцизних товарів за рахунок збільшення ставок акцизного податку, в тому числі і з огляду на наявну позитивну практику використання такого інструменту регулювання в країнах ЄС;
- застосування регулюючої функції акцизів до товарів, використання яких пов'язано з забрудненням навколишнього середовища, поступове посилення екологічного спрямування акцизного податку у відповідності до європейських принципів;
- наближення процедур державного регулювання виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та нафтопродуктів відповідно до норм законодавства ЄС.

Основні новації прийнятого Податкового кодексу були пов'язані з спрощенням самої системи адміністрування податків та скороченням їх переліку, запровадження адресного стимулювання окремих галузей національної економіки, вдосконалення механізму функціонування альтернативних систем оподаткування. Саме здійснення таких заходів запропоновано взяти за основу для ефективною реалізації регулюючого потенціалу податкової системи, а також зниження рівня використання суб'єктами господарювання схем ухилення від сплати податків. Наявний рівень тінізації має вже перманентний характер, гальмуючи при цьому реалізацію соціально-економічних реформ.

Запровадження новітніх технологій в адмініструванні податків є умовою подальшого зростання рівня довіри між двома сторонами податкових взаємовідносин та покращення рівня фіскальної ефективності національної

податкової системи. Тому наступним етапом податкової реформи є перегляд самих методів адміністрування податків і зборів в Україні. На користь застосування такого підходу свідчить і те, що удосконалення процесів адміністрування податків є заходами тактичного характеру, тобто такими, які можна оперативно впровадити в безпосередню діяльність податкових адміністраторів.

Для характеристики самого поняття адміністрування акцизного податку, необхідно надати оцінку наявних підходів до характеристики більш загального поняття – адміністрування податків. Так, в окремих дослідженнях адміністрування податків визначається як логічно вибудований, науково обґрунтований процес державного управління податковими відносинами, що спрямований на максимізацію функції суспільного добробуту за умови виконання заданого бюджетного обмеження [32].

В загальному розумінні адміністрування податків є однією з складових державного адміністрування і представлено на трьох рівнях: безпосередньо державне адміністрування; податкове адміністрування макрорівня (здійснюється шляхом розробки та відповідної реалізації державної податкової політики) та податкове адміністрування макрорівня, яке здійснюється податковою службою держави [43]. Таким чином, адміністрування податків перебуває у тісній взаємодії з податковою політикою, виступаючи складовою її функціонування і практичного втілення [16].

В світовій фінансовій науці поняття „адміністрування податків” в узагальненому вигляді розглядається як управлінська діяльність у всіх її проявах. В широкому розумінні адміністрування податків характеризують як комплексну взаємодію державних органів, платників податків, а також податкових агентів, яка ґрунтується на встановлених принципах оподаткування, положеннях національного податкового законодавства та інструктивно-методологічного забезпечення, а також спрямована на реалізацію державної податкової політики з урахуванням балансу інтересів держави, суспільства та суб’єктів господарювання.

АДМІНІСТРУВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

овський В.В. адміністрування податків визначає як комплекс
 з
 б
 п
 д
 с
 п
 в
 т
 онавчої влади щодо забезпечення формування дохідної частини
 іх рівнів. Василик О. Д. адміністрування податків визначав як
 нсового права, як складову податкової доктрини, а також як
 окремих податкових адміністраторів. Мельник В. М. вказав на
 адміністрування податків як управлінської діяльності, яка
 необхідністю організації ефективного процесу оподаткування та
 асновується на державних законодавчих і нормативних актах, а
 истовує соціально зумовлені і сприйняті правила.

Облік платників податків, спеціальна реєстрація платників ПДВ та акцизного податку

Надання роз'яснень щодо порядку застосування законодавства з питань непрямого оподаткування

Прийняття та обробка податкової звітності, а також звітності про виробництво та обіг підакцизних товарів

Облік нарахованих податкових зобов'язань та контроль за правильністю їх сплати до бюджету

Податковий контроль

Інформаційно-аналітичне забезпечення

Податкові перевірки

Перевірки дотримання спеціального законодавства

Рис. 2.1. Схема адміністрування непрямих податків в Україні

Апеляційне та судове оскарження рішень контролюючих органів

Погашення податкового боргу, стягнення фінансових санкцій за порушення спеціального законодавства

Надання характеристики поняття адміністрування податків не можливо без встановлення особливостей самого об'єкта управління. Так, даний об'єкт управління характеризується, по-перше, нематеріальною сферою виробництва, по-друге, великими обсягами інформації, а також специфікою праці. З огляду на це податкове адміністрування містить шість елементів: опис податку; визначення податкової бази податку; розрахунок та грошовий переказ податку; перевірка на відповідність дій платника податку податковому законодавству; опротестування; застосування примусу або фінансових санкцій.

Адміністрування податків є складною соціально-економічною категорією, яка визначена як комплекс організаційних дій державних органів з формування нового ефективного податкового середовища та реалізації ефективної податкової політики, що дозволяє державі формувати достатні податкові надходження до бюджетів різних рівнів. Паєнтко Т. В. адміністрування податків визначає як державне управління системою оподаткування в цілому і її структурними елементами – окремими податками – в частині їх законодавчого запровадження, планування і оперативного управління, здійснення процедур податкового контролю за дотриманням платниками податків і податковими агентами податкового законодавства.

Виходячи з зазначеного, безпосередньо адміністрування непрямих податків є діяльністю уповноважених адміністраторів (органів податкової та митної служб) щодо забезпечення повноти та своєчасності сплати податку на додану вартість та акцизного податку до бюджету країни з урахуванням визначеної державної політики регулювання непрямого оподаткування.

Виходячи із зазначеного, а також сформованої мети адміністрування непрямих податків можна виокремити окремі його складові: реєстрація та облік платників ПДВ та акцизного податку; контроль за визначенням показників податкових зобов'язань; облік надходжень непрямих податків до бюджету; податковий контроль; контроль за виробництвом та обігом підакцизних товарів; сервісне обслуговування платників непрямих податків.

Аналіз адміністрування непрямих податків в Україні дозволяє зробити висновок, що законодавство зазнавало значних змін, було нестабільним (особливо це стосується оподаткування акцизним податком), що є свідченням недотримання одного з принципів оподаткування – принципу стабільності. Зміни в законодавчій базі були зумовлені необхідністю приведення системи оподаткування ПДВ та акцизного податку у відповідність з вимогами поточного моменту.

Рівень складності адміністрування податків визначається з використанням інтегрального показника, який включає витрати державних органів на адміністрування податків, витрати платників податків та витрати третіх осіб на цілі, пов'язані з адмініструванням окремих податків. До останнього виду витрат прийнято відносити витрати на податкове консультування, витрати податкових агентів, витрати громадських організацій, які пов'язані з окремими процесами сплати податків до бюджету [71].

Андрущенко В. Л. виділив чотири індикатори ефективності адміністрування податків, зокрема: показник добровільної сплати податків; витрати часу на виконання платником податків обов'язку щодо сплати податків; поширеність випадків ухилення від сплати податків; показник якості функціонування органів податкової служби при адміністрування податків та наданні послуг їх платникам [3, с. 24].

В якості основного агрегованого показника ефективності податкового адміністрування більшість вчених-економістів виділяють показник обсягу мобілізованих до бюджету податкових надходжень. При цьому, аналітичним показником, що характеризує ефективність роботи податкових адміністраторів, є показник співвідношення державних видатків на їх функціонування до показника мобілізації податкових надходжень до бюджету. Однак, чітко визначити ефективність адміністрування за даним критерієм важко, особливо це стосується визначення затратності адміністрування окремих податків. В повній мірі це відноситься і до непрямих податків, адже адміністрування

акцизного податку, як і ПДВ, здійснюється різними фіскальними органами в залежності від типу здійснюваних операцій.

Вже історично номінальні показники надходжень акцизного податку в Україні порівняно з провідними країнами ЄС залишаються на низькому рівні. Останніми роками при досить стабільній частці ПДВ у податкових надходженнях України відбулося суттєве зростання частки акцизного податку, що стало наслідком впровадження в дію заходів, спрямованих на збільшення акцизного навантаження на товари – шкідливі для здоров'я людини.

Питання розподілу сплати акцизного податку на сьогодні не має превалюючого значення, так як вся сума мобілізованих податкових платежів спрямовується до Державного бюджету України.

При оцінці ефективності адміністрування акцизного податку в Україні потрібно враховувати інфляційну складову формування надходжень вказаних податків до бюджету країни. Так, при використанні твердих ставок непрямих податків, які встановлені в національній валюті, в умовах інфляції відбувається скорочення податкових надходжень, оскільки перегляд вказаних ставок у законодавчому порядку значно повільніший, ніж темпи інфляції. Навпаки, при використанні відсоткових ставок відбувається зростання доходів бюджету одночасно з підвищенням цін, що, в тому числі, є одним з чинників посилення інфляційний процесів. Отже, між часткою непрямих податків та рівнем інфляції існує тісний взаємозв'язок, тобто підвищення рівня інфляції провокує збільшення номінальних надходжень непрямих податків.

Суттєві резерви підвищення ефективності системи адміністрування непрямих податків існують на усіх його етапах. При прийнятті Податкового кодексу особлива увага була приділена процесам реєстрації платників та обліку надходжень непрямих податків, а також мінімізації рівня втручання фіскальних органів в господарську діяльність платників непрямих податків через удосконалення процедур податкового контролю. З цього погляду перспективним напрямом збільшення ефективності адміністрування непрямих податків є подальший розвиток електронних сервісів взаємодії платників

податків та фіскальних органів. Запровадження електронних сервісів та збільшення ролі електронної податкової звітності дозволяє зменшити вартість адміністрування податків, а також мінімізувати контакт платника податків та посадових осіб фіскальних органів.

Адміністрування непрямих податків, порівняно з іншими податками, є більш складнішим з погляду на те, що їх платником (кінцевим споживачем) та держаним бюджетом є проміжна ланка – суб'єкт господарювання, який здійснює перерахунок непрямих податків до бюджету. Така ситуація спричиняє виникнення ризику недонадходження значної частки непрямих податків до бюджету країни. Крім того, якість адміністрування непрямих податків прямо залежить від стратегічних цілей, які реалізуються державними органами у сфері непрямого оподаткування на окремо визначеному етапі розвитку економічних відносин.

Важливою складовою системи податкового адміністрування є реєстрація та облік платників податків, адже від чисельності платників непрямих податків, як правило, залежить безпосередньо їх фіскальна ефективність. Однак, на практиці, в Україні спостерігається зворотна тенденція – зростання номінальних надходжень непрямих податків до бюджету країни супроводжується скороченням кількості платників вказаних податків.

Поряд з використанням вилучень з переліку об'єктів оподаткування Податковим кодексом як своєрідна пільга застосовується диференціація ставок оподаткування. Така диференціація дозволяє сприяти формуванню більш соціально-прийнятної структури виробництва та споживання підакцизних товарів. Для реалізації заходів, які пов'язані з стимулюванням виробництва якісних світлих нафтопродуктів, в Україні застосовуються підвищені ставки акцизного податку для оподаткування нафтопродуктів, які містять тетраетилсвинець. Також диференціація застосовується і в залежності вмісту в дизельному паливі сірки.

Для стимулювання енергозбереження застосовано нульову ставку акцизного податку на біоетанол, який використовується у виробництві альтернативних видів палива. Як механізм здійснення контролю за

використанням такого біоетанолу визначено застосування податкових векселів з поєднанням суцільного контролю через функціонування податкових постів на підприємствах-виробниках такої продукції. У разі встановлення випадків нецільового використання підакцизних товарів отриманих за пільговими ставками Податковим кодексом передбачено застосування фінансових санкцій з розрахунку 150 % суми податку, яка повинна бути сплачена з таких підакцизних товарів.

Адміністративна простота, поряд з фіскальною достатністю та економічною ефективністю, є однією з ознак ефективної податкової системи. Виходячи з цього, необхідною умовою адміністрування окремих податків є чітка регламентація дій платників податків та фіскальних органів при контролі за повнотою сплати податків до бюджету. При прийнятті Податкового кодексу було чітко визначено порядок віднесення до платників акцизного податку окремих груп суб'єктів господарювання. Так, до платників акцизного податку вперше в законодавчому порядку віднесено осіб, на які покладено дотримання вимог митних режимів, що передбачають повне або часткове, умовне звільнення від оподаткування акцизами, а також використання пільгового режиму оподаткування при виявленні випадків нецільового використання таких податкових пільг.

Окремою нормою Податкового кодексу запроваджено обов'язок інформування органами ліцензування виробництва підакцизних товарів (продукції) та/або імпорту алкогольних напоїв і тютюнових виробів органів державної податкової служби низового рівня за місцем реєстрації суб'єкта господарювання як платника податків. На підставі таких даних здійснюється реєстрація суб'єктів господарювання як платників акцизного податку в автоматичному режимі.

Крім того, Податковим кодексом раніше застосовуваний перелік був доповнений платниками податків, які використовують у своєму виробництві підакцизні товари, які були отримані за пільговими ставками. В такому випадку суб'єкт господарювання може стати платником акцизного податку у разі

встановлення фактів нецільового використання таких товарів. Також до платників акцизного податку можуть бути віднесені особи, що порушили: вимоги митних режимів, які визначені митним законодавством України; умови цільового використання підакцизних товарів, що реалізуються для виробництва підакцизних товарів та не підлягають або звільнені від оподаткування.

Механізм застосування акцизного податку в Україні характеризується значними трансформаційними процесами. В результаті – оподаткування акцизом саме готового продукту виявилось найоптимальнішим та характеризується тим, що розмір податку залежить від кількості підакцизних товарів, а термін сплати акцизного податку значно наближається до моменту здійснення реалізації продукції, що забезпечує можливість стабільних надходжень до бюджету, а також об'єктивно унеможливорює ухилення від його сплати. Однак, внаслідок наявності суттєвих неузгодженостей в окремих процесах адміністрування акцизного податку, рівень застосування схем ухилення від сплати цього податку залишається досить високим, що особливо є характерним для оподаткування алкогольних напоїв. Крім того, суттєвий рівень „тіньового” обігу підакцизних товарів є одним із каналів виводу грошових коштів з офіційної економіки. Так, за окремими оцінками, попит внутрішнього ринку на лікєро-горілочні вироби більш ніж на 40 % задовольняється за рахунок нелегальної та фальсифікованої продукції. До тіньових схем ухилення від сплати акцизного податку також відносять використання необлікованого спирту етилового, застосування підроблених спеціальних марок акцизного податку, здійснення „псевдоекпорту”, заміна при визначенні сум податку безпосереднього об'єкту оподаткування та ін.

Здійснення контролю органами податкової служби за повнотою сплати акцизного податку здійснюється також з використанням спеціального законодавства. Зокрема, застосування основних процедур державного регулювання виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів регулюється Законом України „Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних

напоїв та тютюнових виробів” (далі – Закон України „Про державне регулювання”). Даним законодавчим актом передбачено використанням комплексу інструментів, а саме: застосування марок акцизного податку, атестація виробництв, ліцензування, функціонування акцизних складів та ін. Контроль за виробництвом та обігом підакцизних товарів було покладено на органи податкової служби, крім випадків ввезення алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Одним з основних критеріїв ефективності податкового адміністрування залишається рівень добровільної сплати податкових зобов'язань до бюджету. З цього погляду новим та перспективним напрямом розвитку процедур адміністрування непрямих податків стає надання фіскальними органами платникам різноманітних сервісів, які спрощують та суттєво автоматизують процес визначення податкових зобов'язань та відповідно сплату податків до бюджету. Впровадження нових сервісів, автоматизація процедур податкового адміністрування, створення сучасних інформаційних баз податкових адміністраторів, подальше впровадження електронної звітності, є одним із основних чинників підвищення ефективності адміністрування податків та створення умов для розвитку соціального партнерства у сфері оподаткування.

Проведення фактичних перевірок з набранням чинності Податкового кодексу залишається одним з інструментів здійснення контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів. Однак, процедури здійснення такого контролю потребують часткового реформування, особливо це стосується положень спеціального законодавства. Такі зміни повинні бути направлені на подолання контрабанди, ліквідацію нелегального виробництва та обігу продукції; впровадження активної акцизної політики щодо обмеження споживання підакцизної продукції, шкідливої для здоров'я людини; а також вилучення з виробництва низькоякісної сировини і продукції. Більш детально роль механізму державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів в реалізації податкової політики буде розглянуто в наступній частині даної дисертаційної роботи.

2.2. Аналіз та оцінка специфічних акцизів у системі інструментів державного регулювання в Україні

Податки, як елемент суспільної життєдіяльності, є вагомим інструментом формування бюджетних ресурсів держави для надання нею суспільних благ. Справляння податків у сучасних державах реалізується на засадах обов'язковості сплати економічними агентами у формі грошовій внесків без прямого обміну на певні блага й послуги. Реалізуючи фіскальну природу податків, держава здатна впливати на соціально-економічні процеси і в цілому на суспільний розвиток. Важливу роль в системі фіскальних важелів державного впливу відіграють непрямі податки. Формування групи непрямих податків, зокрема специфічних акцизів, як складової податкової системи, є підґрунтям реалізації значного потенціалу наповнення дохідної частини бюджету країни. Відносна рівномірність, швидкість надходжень до бюджету, легкість справляння – ці та інші загальні особливості акцизів дозволяють вважати акцизне оподаткування дієвим інструментом реалізації податкової політики держави, що актуалізує дослідження тенденцій їх розвитку в Україні.

Необхідність забезпечення реалізації державою балансу між фіскальною та регулювальною функцією податків для прогресивного соціально-економічного розвитку суспільства зумовлює необхідність формування та реалізації дієвої податкової політики, спрямованої на постійне удосконалення податкової системи, підвищення адаптивності механізмів оподаткування до зовнішніх і внутрішніх факторів, максимально можливого зниження трансакційних витрат у процесі адміністрування податків тощо. При цьому податкове регулювання, як цілеспрямований суб'єктивний процес виконання окреслених державою завдань для досягнення певних цілей соціально-економічного розвитку, передбачає свідоме використання об'єктивно існуючої регулювальної функції податку [3].

Акцизний податок специфічно поєднує в собі як фіскальну функцію податків, наповнюючи дохідну частину бюджетів, так і регулюючу функцію.

Остання коригує попит і пропозицію, збільшуючи ціну товару за рахунок акцизу або зменшуючи її шляхом виключення певних товарів з переліку підакцизних, впливаючи на ціноутворення і відповідно поведінку економічних агентів (як виробників підакцизної продукції, так і споживачів). Як справедливо зазначає Л. Сідельникова, якщо суспільні блага не мають високої цінності, підвищення норми оподаткування в державі стає причиною зниження сукупного попиту й податкової ціни навіть в умовах однакових бюджетних можливостей [12]. Отже, цей вид податків впливає на рівень платоспроможного попиту на підакцизні групи товарів, що визначені законодавством певної країни та на рівень зайнятості у сферах виробництва і збуту підакцизних товарів.

Саме здатність акцизів впливати на ціни приводить до того, що їх регулююча функція превалює над фіскальною. Так, цінова надбавка в формі акцизного податку на стадії реалізації товарів в змозі створити умови доступності/недоступності того чи іншого товару (продукції) для певних верств населення. В даному випадку дослідники проводять аналогію з митом, збільшення якого на певні товари до певних меж може припинити вивезення або ввезення їх на митну територію країни. Водночас, після останньої світової фінансової кризи, зростання бюджетних дефіцитів та нагромадження боргових проблем, на перший план висуваються потреби забезпечення фінансової стабілізації, відновлення економічного зростання та вирішення соціальних проблем, здійснюються заходи бюджетної консолідації та одночасно відбуваються зміни податкового навантаження на реальний сектор економіки, отже роль акцизів, як вбудованих стабілізаторів, що реалізується поєднанням їх фіскальної та регулюючої функції, зростає.

Для системи оподаткування в Україні характерною є тенденція до поступового зростання ролі непрямих податків у наповненні бюджетів, що відповідно загострює увагу до розвитку ринку підакцизних товарів, який змінюється під впливом як ринкових сил, так і відповідного державного регулювання. Поступово у складі непрямих податків зростає доцільність застосування і вагомість специфічних акцизів, що обумовлюється реалізацією

відповідної податкової політики стосовно акцизного оподаткування. У Податковому кодексі України акцизний податок визначено як непрямий податок, що додається до ціни вироблених в країні або імпортованих в країну товарів, які називають підакцизними. До підакцизних товарів в Україні належать [8]: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу «живого» бродіння); тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; пальне; автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; електрична енергія.

Частка специфічних акцизних податків у ВВП в Україні за останні роки поступово зростала та максимального значення набула в 2016 р., після стала поступово знижуватися, але її значення і в 2018 р. було на 1,2% перевищувало значення в 2012 р. (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Частка акцизного податку у ВВП, %

Показник	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Частка у ВВП%	2,5	2,6	2,4	2,8	3,6	4,3	4,1	3,7

Впродовж років незалежності нашої країни податкова політика держави щодо розвитку акцизного оподаткування змінювалася у напрямі від охоплення значного переліку підакцизних товарів до суттєвого зменшення їх кількості, що відображалось також в удосконаленні формальних норм податково-бюджетного простору. У результаті податкового реформування має сформуватися справедлива та ефективна податкова система, що забезпечує стабільність соціально-економічного розвитку і водночас сприяє структурному реформуванню реального сектора економіки на інноваційній основі. Непрямі податки, зокрема специфічні акцизи, довели свою ефективність в умовах циклічного розвитку економіки. Специфічні акцизи є індивідуальними податками і впливають на споживання окремих груп товарів і відповідно певні групи споживачів. Важливою особливістю акцизних податків є їх здатність

впливати на більш справедливий розподіл доходів у суспільстві, адже заможне населення потенційно здатне нести додаткові витрати на придбання товарів не першої необхідності, які підлягають акцизному оподаткуванню. Євроінтеграційні прагнення України також потребують дотримання міжнародних угод щодо змін в сфері акцизного оподаткування у аспекті узгодження вітчизняного оподаткування з європейським. Акцизне оподаткування також виконує завдання обмеження споживання окремих товарів, що досягається через поступове збільшення частки акцизу в ціні підакцизних товарів, що реалізуються в Україні. Це насамперед стосується тютюнових виробів. Враховуючи, що продукція тютюнової галузі відноситься ВООЗ до соціально шкідливої, у наукових колах та у суспільстві в цілому наголошується на необхідності обмеження її виробництва і споживання шляхом підвищення ціни за рахунок акцизу. Тому розглянемо детальніше такий вид специфічного акцизу, як акцизний податок на тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну, що справляється в Україні. Динаміка акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні свідчить, що ставки акцизу на ці товари протягом останнього десятиріччя істотно зросли. За офіційними даними середня ціна тютюнових виробів протягом 2017 р. підвищилася на 24,5% при рівні інфляції 9,8%. Ціна сигарет зростає завдяки підвищенню ставки акцизу. На початку 2018 р вона зросла ще на 29,8%, що сприяло збільшенню тютюновими корпораціями своєї частки ціни на сигарети впродовж року. У січні 2019 р. ставки тютюнових акцизів знову збільшено на 20%, а з 1 липня – ще на 9%, що є необхідним відповідно до Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС. Водночас, як свідчать дані табл. 3, в 2018 р. відбулося зниження кількості реалізованих сигарет і одночасно зростання абсолютних розмірів акцизного податку з тютюнових виробів у зведеному бюджеті України. При цьому частка акцизів на тютюнові вироби у загальній сумі податкових надходжень є нестабільною.

Таблиця 2.2

Динаміка реалізації тютюнових виробів в Україні та відповідно надходжень акцизного податку до зведеного бюджету України в 2009-2018 рр.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Індекс споживчих цін на тютюнові вироби, %	105,5	113,9	166,5	138,0	116,2	106,0	111,0	119,3	132,6	112,5	108,6
Реалізація сигарет та цигарок, млрд. шт.	129,0	130,0	114,0	103,0	95,5	93,9	86,1	86,0	92,9	92,2	84,1
Акцизний податок на тютюнові вироби, млрд. грн.	2,4	3,6	9,1	13,0	15,3	16,6	17,9	18,1	22,2	39,3	42,9
Частка тютюнових акцизів у загальній сумі податкових надходжень, %	1,2	5,3	7,3	5,6	4,8	4,8	4,41	3,14	2,98	4,14	3,86

На сучасному етапі розвитку податкової системи України механізм акцизного оподаткування має вирішувати двоєдине завдання: забезпечувати зростання надходжень до державного і місцевих бюджетів і водночас сприяти максимально можливому обмеженню незаконного виробництва та обігу підакцизних товарів. Також особливої уваги потребує гармонізація співвідношення фіскального, соціального і екологічного аспектів акцизного оподаткування, адже встановлюючи акцизні податки держава певним чином обмежує рівень споживання шкідливої для здоров'я людей продукції та її негативний вплив на навколишнє середовище і водночас певним чином стримує розвиток окремих галузей, що орієнтовані на виробництво підакцизних товарів. Використовуючи системний підхід, кожне підприємство такої галузі можна вважати відкритою соціально-економічною системою, яка забезпечує створює певну кількість робочих місць, сплачує податки в бюджет, реалізує певні соціальні проекти тощо. Так, рейтинг п'яти найбільших виробників тютюнових виробів в Україні за сплатою акцизного податку в 2018 р. свідчить, що не всі

виробники адаптувалися до поетапного зростання ставок акцизного податку [14]. Із року в рік зростає частка реалізованих тютюнових виробів за межі України, яка у середньому становить за останні чотири роки біля 40 % у загальному обсязі реалізованої тютюнової продукції.

Зростання ставок акцизу на тютюнові вироби відповідно призвело до зниження офіційних даних щодо обсягів тютюнопаління в Україні. За даними опитування населення України (без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції) у 2018 р. було 5,96 млн. курців. Поширеність куріння серед населення України віком від 12 років і старше у 2016 р. становила 17,9%, що на 4% менше, ніж в 2017 р. Більшою мірою скоротилася поширеність куріння в селах (в 2018 р. вона складала 16%), тоді як в містах курило 18,9% опитаних осіб. Зменшення поширеності щоденного куріння у 2018 р. зафіксовано серед дорослих чоловіків: з 38% у 2017 р. до 36% у 2018 р., а серед жінок поширеність куріння не змінилася і становить 5%. Загалом впродовж 2008-2018 рр. поширеність куріння в Україні скоротилася з 25,6% до 17,9%, тобто на 7,7 в.п., або на 30% [11]. Головним фактором скорочення поширеності тютюнокуріння у 2018 р. було зменшення цінової доступності сигарет. Це, з одного боку, є позитивним моментом, оскільки споживання таких продуктів шкодить здоров'ю. З іншого, у 2018 р. виробники тютюнової продукції сплатили до державного бюджету понад 50 млрд. грн. податків, що складає близько 8% від усіх податкових надходжень зведеного бюджету. Сьогодні майже 70% всіх сигарет, що продаються в Україні, представлені в низькому і середньому цінових сегментах. Ціна такої продукції складає до 40 грн. за пачку. Високий ціновий та преміальний сегменти мають тенденцію до скорочення – за останні п'ять років їхня частка в загальній сумі зменшилася на 10%, що є наслідком значного підвищення ставок акцизного податку і, відповідно, зростання цін на сигаретну продукцію. Враховуючи, що тютюнова галузь є однією з провідних в Україні за кількістю податкових відрахувань до бюджету, зниження надходжень від акцизного оподаткування у

середньостроковому періоді негативно позначиться на збалансованості бюджету без пошуку відповідних компенсуючих втрати надходжень.

Великою проблемою для українського тютюнового ринку сьогодні є нелегальна сигаретна продукція, яка останні два роки зростає особливо стрімкими темпами. Згідно з дослідженням міжнародної компанії Kantar TNS, впродовж 2017-2018 рр. ринок нелегальних сигарет збільшився майже у 6 разів [5]. Втрати державного бюджету України лише у 2018 р. склали 2.6 млрд. гривень. Втрати місцевих та державного бюджету від нелегальної торгівлі тютюновими виробами у 2019 р. оцінюються у 4,5 млрд. грн. Водночас, наслідком постійного підвищення ставок акцизного податку в Україні, отже зростання цін на підакцизні товари, зокрема на тютюнові вироби, та низький рівень доходів населення в умовах високої інфляції та усталеної залежності споживачів переважно спонукає не до здорового способу життя, а до пошуку тіньових каналів придбання тютюнових виробів. Не дивлячись на кримінальну відповідальність за порушення чинного законодавства щодо порядку проведення операцій з підакцизними товарами, у країні збільшується кількість зловживань з цього приводу та спостерігається негативна тенденція до збільшення обсягів незаконного виробництва та обігу підакцизних товарів [2]. Нелегальна торгівля є головною причиною скорочення легального ринку тютюнових виробів. У 2018 р. обсяг ринку становив 60,1 мільярд сигарет, що на 10,3% менше, ніж було продано у 2017 р. За оцінками, у 2019 р. легальний ринок сигарет скоротиться до 53,9 мільярдів, його розміри будуть на 11% менше, ніж 2018 р. Іншим чинником, який негативно впливає на ситуацію із акцизним оподаткуванням – недостатній рівень захисту від підробок вітчизняних акцизних марок та недостатній рівень повноважень та відповідальності працівників державних фіскальних органів [2; 4].

Податки на споживання в Україні є вагомою складовою податкової системи, що віддзеркалює загальносвітову тенденцію. Аналізуючи акцизи в системі інструментів фінансово-економічних відносин слід зазначити, що цей вид податку на споживання відіграє суттєву роль у формуванні дохідної

частини зведеного бюджету та у регулюванні виробництва підакцизної продукції і попиту на споживчому ринку.

Акцизне оподаткування в Україні має істотний вплив на соціальні й економічні процеси, що відбуваються в державі. Оцінка акцизного оподаткування продемонструвала, що воно є важливим інструментом, який застосовується для забезпечення необхідного обсягу бюджетних надходжень, що стає особливо актуальним в умовах соціально-економічної та фінансової нестабільності. Впродовж останніх років спостерігається тенденція до посилення фіскальної та регулюючої ролі акцизного оподаткування в Україні, відбулося істотне збільшення частки надходжень акцизного податку в дохідній частині бюджету та певне зниження споживання підакцизної продукції.

Аналіз акцизного оподаткування на прикладі тютюнових виробів в Україні свідчить, що ставки акцизу впродовж останнього десятиріччя істотно зросли. Зростання ставок акцизу на тютюнові вироби та відповідно зменшення цінової доступності сигарет призвело до зниження офіційних даних щодо обсягів тютюнопаління в Україні. Це, з одного боку, є позитивним моментом, оскільки споживання таких продуктів шкодить здоров'ю, а з іншого – у середньостроковому періоді звужує потенційні надходження до бюджету. Досвід України та інших країн доводить, що комплексна реалізація заходів контролю над тютюном здатна скорочувати поширеність тютюнокуріння і кількість пов'язаних з вживанням тютюну хвороб та смертей. Однак зниження легальних обсягів продажу тютюнових виробів супроводжується активізацією їх тіньового обороту, що потребує розробки заходів щодо подальшого удосконалення нормативно-правового простору, розробки стратегічних орієнтирів в сфері оподаткування, що є перспективою подальших досліджень.

РОЗДІЛ 3. СТРАТЕГІЧНІ ПРІОРИТЕТИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

3.1. Пріоритети акцизної політики України в умовах економічних перетворень

Проблематика пошуку оптимального механізму державного регулювання окремих товарних ринків залишається однією з ключових при 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 фіскальну роль акцизного оподаткування. Специфіка даного ринку зумовлена також тим, що він має різний рівень державного впливу – від державної монополії у спиртовій промисловості до регламентації конкретних напрямів діяльності приватних виробників підакцизної продукції, суб'єктів оптової і роздрібної 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.

Враховуючи такі обставини, а також обрання Україною курсу на євроінтеграцію, постає необхідність впровадження у вітчизняну практику податкового адміністрування нових підходів до здійснення контролю за ринком підакцизних товарів, що в результаті повинно забезпечити формування комплексної системи контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів від виробника (імпортера) до кінцевого споживача.

Важливим при реформуванні механізму реалізації державної акцизної політики нашої держави є також врахування євроінтеграційних завдань і пріоритетів. Угода про асоціацію з ЄС зобов'язує Україну адаптувати національне податкове законодавство до вимог низки директив ЄС. Не зважаючи на цілу низку вже реалізованих змін, і на сьогодні залишається чимало розбіжностей між нормами Податкового кодексу України та директивами ЄС щодо специфічних акцизів. Для їх усунення потрібно: здійснити поділ підакцизних товарів на групи «гармонізованих» і «негармонізованих»; уніфікувати ставки акцизного податку для спирту та алкогольних напоїв в межах підкатегорій групи «гармонізованих» підакцизних товарів, підвищити вітчизняну ставку для «пива» та «спирту» до рівня мінімальних ставок у ЄС; розширити сферу застосування нульової ставки акцизного податку; скасувати акцизний податок із реалізації через роздрібну торговельну мережу низки підакцизних товарів [2, с. 56]. Відповідно умовою реалізації таких трансформацій є впровадження адекватних інструментів контролю, що основним чином стосується винятків з загального порядку акцизного оподаткування.

Реформування системи оподаткування має відбуватися відповідно до пріоритетних цілей та завдань реформування бюджетної системи, політики структурних змін і взагалі концепції соціально-економічного розвитку держави. Одночасно зміни у податкових відносинах повинні підкріплюватися реформами в інших сферах суспільного життя, оскільки без зазначених змін не можливо в повній мірі використати податкові інструменти для підвищенні конкурентоспроможності національної економіки. Зважене реформування податкової системи дає змогу оптимізувати та стабілізувати податкові надходження до бюджетів усіх рівнів, стимулювати розвиток національної економіки та реалізовувати соціально врівноважену податкову політику. З цього приводу особливо актуалізується проблема визначення шляхів підвищення ефективності системи непрямого оподаткування України, а також визначення перспектив приведення механізму застосування непрямих податків

у відповідність до сучасних світових тенденцій застосування даного виду оподаткування та вимогам забезпечення сталого розвитку національної економіки.

В даному контексті слід зазначити, що основними світовими тенденціями розвитку систем контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, зокрема в країнах ЄС, є: монополізація окремих сегментів ринку виробництва та реалізації спирту і алкогольної продукції; здійснення постійного моніторингу за рухом підакцизних товарів з використанням інформаційних технологій; 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; функціонування системи акцизних складів; дистанціювання, спрощений контроль та ліцензійні умови невеликим виробникам натуральних вин та пива; функціонування системи акцизних складів; забезпечення страхового покриття ризиків недонадходження акцизів (бони, податкові векселі, банківські та страхові гарантії, авансові внески) та ін.

Для України важливим аспектом вдосконалення механізму реалізації акцизної політики є власне зниження рівня нелегального обігу товарів підакцизної групи, що особливо відноситься до алкогольних напоїв. Так, використання макрометодів оцінки такого явища дозволило визначити рівень нелегального обігу алкогольних напоїв в 2015 році на рівні 38,9 %, що включає як незаконне виробництво та ввезення на митну територію України алкогольних напоїв, так і їх реалізацію поза легальною торгівельною мережею.

Відповідно комплексна реалізація заходів щодо зниження рівня нелегального обігу, поряд власне з визначенням напрямів гармонізації акцизного законодавства в умовах євроінтеграції, повинна передбачати здійснення:

- секторальної оцінки нелегального обігу підакцизних товарів (за видами та сферами поширення такого явища), а також встановлення причин формування таких негативних фактів;
- визначення перспектив вдосконалення організаційно-методичного забезпечення протидії тінзації ринку підакцизних товарів в умовах реалізації постійних інституціональних перетворень органів виконавчої влади;
- виокремлення та формування відповідного комплексу форм, методів та інструментів, застосування яких дозволить підвищити ефективність реалізації державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Складовою такого процесу повинно також стати впровадження в вітчизняну практику інноваційних інструментів контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, адже наявні на сьогодні інструменти дозволяють забезпечити лише розрізнений і фрагментарний аналіз індикаторів ризиків у сфері обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Реалізацію таких заходів можливо здійснити як вже в межах прийнятих нормативно-правових актів, зокрема Плану заходів з реалізації Концепції створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) «Електронна марка», затвердженої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 6.07.2016 р. №497-р, так і прийняттям нових управлінських рішень у сфері державної політики контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

До основних інструментів реалізації державної політики у сфері акцизного податку відноситься формування умов та методів використання податку, визначення глибини диференціації його ставок та їх загальної величини, використання окремих вилучень з загальних правил застосування акцизного податку в національній податковій системі. Для регулювання виробництва та споживання окремих видів підакцизних товарів у національних податкових системах здійснюється диференціація відповідних ставок оподаткування, що дозволяє стимулювати виробництво більш якісних товарів.

Однак, рівень диференціації ставок акцизного податку залишається предметом дискусії як науковців, так і практиків. Основним аргументом „проти” називають саме ускладнення адміністрування податкових надходжень.

В Україні є наявний позитивний досвід використання акцизного податку в регулюванні рівня виробництва та споживання тютюнових виробів. Так, поряд з виконанням фіскального призначення, зростання акцизної складової в ціні тютюнових виробів суттєво впливає на обсяг тютюнового ринку. Однак, умовою реалізації таких заходів є їх етапність та обґрунтованість. Загальні надходження від акцизного податку прямо залежить від фізичного показника реалізації тютюнових виробів (специфічна складова), їх ціни та структури ринку тютюнових виробів (адвалерна складова), а також самої динаміки зростання рівня акцизного оподаткування тютюнових виробів.

Таким чином, до завдань підвищення дієвості державної політики у сфері використання акцизного податку відноситься: формування ефективної системи його застосування з використанням економічно обґрунтованого рівня та структури ставок акцизного податку, а також забезпечення виконання акцизним податком функції, пов'язаної з обмеженням споживання окремих видів підакцизних товарів. Шляхом використання диференційованих ставок акцизного податку здійснюється формування соціально-прийнятної структури ринку підакцизних товарів. За рахунок використання такого підходу досягається вирішення завдання, пов'язаного з стимулюванням виробництва окремих видів алкогольних напоїв і стримування виробництва інших. Розрахунковий розмір міцності повинен враховувати структуру сукупного попиту на алкогольні напої, національні смакові переваги, рівень розвитку виноробної галузі, а також стратегію подальшої підтримки вітчизняного товаровиробника. Зниження ставок акцизного податку дозволить як оздоровити фінансовий стан зазначених підприємств, так і створити стимули до зростання виробництва даної групи алкогольних напоїв.

Таким чином можна констатувати, що перед Україною залишаються як нові, так і постають нові виклики у сфері акцизного оподаткування. Вимоги

Угоди про асоціацію з ЄС вимагають імплементації цілого ряду нових положень до відповідного національного законодавства. Однак, їх реалізація повинна здійснюватися лише при відповідному впровадженні адекватних інструментів контролю, що особливо стосується винятків з загальних правил оподаткування. Відповідні євроінтеграційні виклики постають на фоні наявної значної частки тіньового ринку, що збільшується як через наявні інституціональні деформації, так і через постійне намагання вирішення поточних бюджетних дефіцитів за рахунок зростання оподаткування алкогольних напоїв та, особливо, тютюнових виробів.

3.2. Напрями удосконалення регуляторного механізму податкової політики у сфері акцизного податку

Акцизний податок як складова групи податків на споживання окрім значного фіскального потенціалу відіграє важливу регулюючу роль у сфері споживання шкідливих підакцизних товарів на кшталт алкоголю та тютюнових виробів. При формуванні векторів податкової політики у сфері акцизного оподаткування владним інституціям слід знаходити баланс між наповненням бюджету та станом громадського здоров'я. Питання зростання ставок акцизного податку на тютюнові вироби, удосконалення механізму адміністрування податку, розширення співробітництва у сфері протидії податковим правопорушенням є надзвичайно актуальними з огляду на імплементацію в практичну площину положень Угоди про асоціацію з Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами. Фінансові інститути мають забезпечити формування стратегії акцизного оподаткування, в тому числі тютюнових виробів, що посилить керованість бюджетним процесом, протидіятиме тінізації економіки та надасть змогу виробникам підакцизної продукції планово адаптуватись до нових реалій господарювання.

Вагомий внесок у формування теоретичних та методологічних засад акцизного оподаткування було зроблено А. Смітом. Класик економічної науки розглядав акцизний податок як найбільш нейтральний для економічних агентів. На його думку, зростання ставок даного податку гарантує державі збільшення бюджетних надходжень, водночас розмір податкового навантаження не має досягати рівня, який провокуватиме платників до ухилення від їх сплати. Ключовими принципами оподаткування було визначено – рівність, прозорість та зручність сплати. А. Лаффер у своєму дослідженні обґрунтовує принципи сучасного акцизного оподаткування, розглядає вплив розміру ставки акцизного податку на тютюнові вироби на динаміку надходжень цього податку до бюджету, розмір тіньового ринку, поширеність тютюнопаління. Ф. Челоупка, А. Юреклі, Дж. Фонг розглядають акцизне оподаткування як складову державної політики щодо зниження кількості курців, у своїй роботі вони наголошують на необхідності забезпечення зростання мінімального акцизного зобов'язання на всі види сигарет як найдієвішого засобу обмеження тютюнопаління. Л. Чіу та Е. Мюелеггер дослідили питання впливу зростання ставок акцизного податку на поведінку споживачів тютюнових виробів у коротко- та довгостроковій перспективі.

За сучасних умов розвитку вітчизняної податкової системи постає необхідність поглиблення концептуальних засад формування стратегії акцизного оподаткування тютюнових виробів, яка має бути спрямована на посилення фіскальної ефективності податку, мінімізації ризиків зростання частки тіньової складової ринку тютюнових виробів та зниження поширеності тютюнопаління в суспільстві.

На процеси формування податкової політики у сфері оподаткування тютюнових виробів щодо встановлення розміру податкового навантаження впливає низка фінансово-економічних, демографічних та політичних факторів. Серед найбільш значимих варто виділити еластичність попиту, індекс доступності, поширеність тютюнопаління, податковий мультиплікатор адвалорної складової податку, розмір тіньового ринку, ризики зниження надходжень до

бюджету, міжнародні зобов'язання країни щодо регулювання ринку тютюнових виробів та акцизної політики. Фінансова глобалізація та розвиток інтеграційних процесів обумовлюють уніфікацію оподаткування, посилення ролі наднаціонального податкового регулювання. Ратифікувавши Угоду про асоціацію з Європейським Союзом, Україна взяла на себе зобов'язання поступового зближення акцизних ставок на тютюнові вироби з урахуванням обмежень регіонального контексту та гармонізації політики щодо протидії та боротьби із шахрайством і контрабандою підакцизних товарів. З огляду на зазначене, важливою є розробка національної стратегії акцизного оподаткування тютюнових виробів із обґрунтуванням найбільш прийнятної структури комбінованої ставки податку. Досвід країн із трансформаційною економікою, які є членами ЄС та гармонізували свою акцизну політику, є особливо цінним для нашої держави, адже надасть змогу уникнути ретроспективних прорахунків та поступово адаптуватись до підвищення податкового навантаження, посилюючи дієвість державного податкового ризик-менеджменту.

Гармонізація правил мінімального акцизного податкового зобов'язання із сплати акцизного податку на тютюнові вироби спрямована на усунення диспропорцій для єдиного ринку ЄС, забезпечення справедливої конкуренції між виробниками та зниження адміністративних обмежень операторів ринку. Варто зазначити, що акцизне регулювання є дієвим інструментом державної політики підтримки та контролю за станом громадського здоров'я. Директивою 2011/64/ЄС визначено, що з 1 січня 2014 року розмір акцизного податку на сигарети має становити, як мінімум, 60 % від їх середньозваженої роздрібною ціни та не повинен бути меншим 90 Євро за 1000 сигарет. Однак, для ряду країн з трансформаційною економікою, в тому числі для тих, які віднедавна є членами ЄС – Болгарії, Естонії, Латвії, Литви, Угорщини, Польщі та Румунії – встановлено перехідний період для підняття ставок акцизного податку до 31 грудня 2017 року. До 1 січня 2014 року мінімальний рівень акцизного податку на сигарети становив 64 Євро. Станом на 2019 рік розмір мінімального акцизного зобов'язання в Україні становить 29,9 Євро, в той же час в

аналізованих країнах значення наведеного показника коливається від 85,0 Євро в Литві до 104,9 Євро в Естонії.

Незважаючи на значну відмінність у ставках акцизного податку на сигарети, в Україні вже досягнута норма щодо частки акцизного податку в ціні сигарет, станом на 1 січня 2019 року вона становила 62,0 %. Хоча ще у 2007 році вона становила 17,8 %, у 2010 – 37,9 %, у 2014 – 40,1 %, що свідчить про певну зміну підходу державної політики щодо оподаткування тютюнових виробів. Різде збільшення податкового навантаження на тютюн та тютюнові вироби було розпочато із початком глобальної фінансової рецесії. В даному періоді держава вимушено активізувала компенсаторний механізм податкової політики з метою протидії зниженню обсягів бюджетних надходжень внаслідок різкого спаду економічної активності. В результаті частка акцизного податку на тютюн та тютюнові вироби в податкових надходженнях до державного бюджету зростає з 1,6 % у 2008 році до 4,4 % у 2009 році та до 5,6 % у 2010 році, водночас, виробництво сигарет в наведеному періоді знизилось на 30 %. Відсутність системних дій держави у сфері послідовного зростання рівня оподаткування підакцизних товарів, різке збільшення ставок податку для зниження дефіциту бюджету не сприяли підвищенню ефективності податкової системи та зміцненню довіри економічних агентів до фіскальної політики. Повторне збільшення ставок акцизного податку було розпочато у 2014 році в якості інструменту протидії економічній кризі. Можна констатувати, що держава не внесла суттєвих коректив у формування акцизної політики, нехтуючи ретроспективним досвідом.

Представлена вибірка країн ЄС пройшла достатньо тривалий шлях адаптації норм законодавства у сфері регулювання ставки акцизного податку. З моменту підписання та ратифікації Угоди про асоціацію з ЄС, в середньому кожна країна витратила 14 років для підвищення розміру мінімального акцизного податкового зобов'язання із сплати акцизного податку на тютюнові вироби до рівня 64 Євро. Крім того, як можна прослідкувати, даним країнам було додатково надано 5 років для збільшення акцизу до 90 Євро за 1000 штук

сигарет. Прогнозованість та послідовність змін податкової політики є базовими принципами її формування для країн ЄС. Цілком очевидно, що транзитивний період для гармонізації податкового законодавства має на меті збереження фіскального потенціалу податку для бюджету, недопущення зростання обсягів контрафактної та контрабандної продукції. Адже зміни в податкових надходженнях в результаті підвищення ставки податку будуть залежати від особливостей функціонування національної податкової системи, тривалості періоду та розміру підвищення податкових ставок, простоти переходу до тіньової або неоподаткованої діяльності, структури оподаткування, характеристик попиту та пропозиції на ринку. Середнє значення питомої ваги акцизного податку із вироблених в країні тютюнових виробів в загальній структурі надходжень даного податку в 2007–2018 роках становить 94,8 %. Зазначене свідчить про високі можливості державного регулювання ринку тютюнових виробів, мобілізацію надходжень до бюджетів різних рівнів окрім податків на споживання податків на доходи і прибуток, підтримку зайнятості населення та залучення інвестицій у модернізацію виробничих потужностей.

Нелегальний ринок тютюнової продукції створив суттєві проблеми в багатьох країнах, підвищення ставок акцизного податку може посприяти зниженню ефективності податкової системи за рахунок вищих безповоротних втрат за умов незначного збільшення податкових надходжень до бюджету. За умов порушення роботи ринкових механізмів відбувається зниження економічної ефективності, що проявляється у деформації співвідношення попиту та пропозиції. Для ринку тютюнової продукції, який є олігопольним, регулювання податкового навантаження має відбуватись в руслі переговорного процесу владних інститутів та виробників, що призведе до досягнення оптимуму за Парето. В іншому разі, існує висока ступінь ймовірності прояву ризиків зростання тіньової складової ринку, перенесення обсягів виробництва транснаціональних корпорацій в країни з нижчим рівнем оподаткування. За результатами проведеного аналізу можна дійти висновку, що в країнах ЄС із трансформаційною економікою, де відбувалось різке зростання ставок

акцизного податку на тютюнові вироби без врахування інтересів учасників ринку, еластичності попиту та індексу доступності сигарет, зафіксовано стрімке нарощування тіньової складової ринку та збільшення частки Non-Domestic incidence, яка включає легальний імпорт, обсяги контрабандної та контрафактної продукції.

Найвищий показник нелегального обігу тютюнових виробів серед представленої групи країн в 2007–2015 роках спостерігається у Литві в 2010 році, його значення становило 40,7 %. При чому слід констатувати, що за період 2008–2010 років тіньовий ринок збільшився на 33,7 в. п., в наведеному часовому діапазоні розмір мінімального акцизного зобов'язання із сплати акцизного податку на сигарети було збільшено на 38 Євро або у 2,4 рази. Здобувши членство у ЄС, владні інститути Литви протягом 2004–2006 років не піднімали ставок акцизного податку, а в роки фінансової кризи змушені були шукати додаткові компенсатори бюджетних доходів. Водночас, обсяг надходжень від акцизного податку на тютюнові вироби у 2010 році збільшився у порівнянні із 2007 роком лише на 38,7 %. Підвищення ставок податку відбувалось у доволі короткі терміни, що дестимулювало споживання сигарет, значно звузило обіг легально виробленої продукції, майже у 6 разів збільшило обсяг контрабандної продукції, що додатково створило перед державою виклик протидії ухиленню від оподаткування, а це в свою чергу потребувало виділення додаткових бюджетних асигнувань.

Слід зазначити, що середнє значення частки тіньового ринку сигарет в Литві за період 2007–2015 років становить 24,4 %. Ідентична ситуація на ринку тютюнової продукції спостерігалась у Латвії, у 2008–2010 роках мінімальне акцизне зобов'язання було підвищено із 27 до 70 Євро, тобто у 2,59 рази. Результатом такого заходу податкового регулювання стало збільшення обсягів тіньового ринку продукції на 31,9 в. п., а надходження від податку зросли лише на 21,7 %. За період 2007–2015 років середнє значення показника питомої ваги тіньового ринку сигарет в країні складає 24,9 %. Тотожні недоліки при реалізації акцизної політики виявлено у Болгарії та Естонії, однак із дещо

меншим ступенем негативного впливу на ситуацію із легальним ринком сигарет. Незважаючи на підвищення ставок, обсяги надходжень до бюджету залишились майже на докризовому рівні, в тому числі внаслідок падіння обсягів виробництва продукції.

Натомість, кориснішим для практичного застосування є досвід Польщі, Румунії, Угорщини, які проводили доволі виважену та послідовну акцизну політику, що позитивно відобразилось як на обсягах надходжень до бюджету, так і на обсягах виробництва та кількості контрафактної продукції. Приміром, в Польщі у 2010 році ставка акцизного податку на сигарети у порівнянні з 2007 роком зросла на 18 Євро або ж на 36,0 % відповідно. Хоча питома вага ринку нелегальної продукції збільшилась на 5,7 в. п. у загальній структурі, обсяги надходжень податку до бюджету зросли на 32,0 %. В Румунії мінімальне акцизне зобов'язання в 2008–2010 роках було підвищено на 36 Євро або у 1,95 рази, що вплинуло на збільшення надходжень акцизного податку до бюджету на 44,1 % при збільшенні тіньової складової ринку сигарет на 12,0 в. п. За умов нестійкого економічного відновлення для України актуалізувалось питання використання акцизного оподаткування як одного з дієвих резервів наповнення доходної частини бюджету, тому важливим є врахування відповідних уроків щодо різкого збільшення податкового навантаження, що призводять до порушень ринкової рівноваги та втрати загальної економічної ефективності.

Бюджетне планування і прогнозування є важливою складовою бюджетного процесу, від його ефективності залежить обсяг фінансових ресурсів, що залучаються для забезпечення виконання покладених на державу функцій та завдань. Згідно статті 21 Бюджетного кодексу України основні фінансові органи держави мають формувати прогноз бюджету на плановий та наступні два за плановим бюджетні періоди, крім того, віднедавна запроваджено алгоритм затвердження та схвалення Основних напрямів бюджетної політики на трирічний період. Враховуючи наведене, доцільним та обґрунтованим є оприлюднення ставок акцизного податку в даному періоді у рамках плану-графіку збільшення ставок акцизного податку на тютюнову продукцію.

Фактор ціни сигарет є одним із ключових в питаннях використання акцизного оподаткування в якості інструменту контролю за поширеністю тютюнопаління в суспільстві. Наукові дослідження, що присвячені аналізу взаємозв'язку між динамікою ціни та попитом на тютюнові вироби, містять висновки про високу щільність зв'язку між даними показниками, при цьому збільшення витрат домогосподарств на тютюнові вироби зменшує обсяг їх споживання та збільшує кількість осіб, які кидають куріння. В процесі дослідження визначено динаміку індексу доступності сигарет в Україні в періоді 2007–2018 років (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Індекс доступності сигарет в Україні в 2007–2018 роках

Роки	Номінальна ціна пачки сигарет, грн	Індекс споживчих цін (2007=100)	Реальна ціна пачки сигарет, грн	Середній рівень доходів домогосподарства, грн	Індекс доступності
2007	2,21	100,0	2,21	24145,2	1,00
2008	2,73	122,3	2,23	34713,6	1,16
2009	4,93	137,3	3,59	36183,6	0,67
2010	6,89	149,8	4,60	41629,2	0,55
2011	8,19	156,7	5,23	46100,4	0,52
2012	8,90	156,4	5,69	49610,4	0,51
2013	10,12	157,2	6,44	53450,4	0,48
2014	11,81	196,3	6,02	54759,6	0,42
2015	14,57	281,3	5,18	62780,4	0,39
2016	15,75	316,2	4,98	73453,1	0,43
2017	22,10	359,5	6,15	93584,4	0,39
2018	28,14	394,7	7,13	116632,3	0,38

За період 2007–2018 років номінальна ціна пачки сигарет виросла у 12,73 рази, водночас проводячи корекцію ціни на індекс інфляції, реальна ціна пачки сигарет збільшилась у 3,23 рази. Враховуючи те, що в наведеному періоді середній рівень доходів домогосподарства в річному вираженні збільшився у 4,83 рази, індекс доступності сигарет зменшився у 2,63 рази.

В цілому, починаючи із 2009 року прослідковується тенденція поступового зниження доступності тютюнових виробів в Україні, за виключенням 2016 року. Причиною цьому слугувало утримання ціни пачки цигарок виробниками продукції. Мінімальне податкове зобов'язання із сплати акцизного податку, який є складовою ціни підакцизного товару, в 2016 році було збільшено на 40,0 % – тобто ціна пачки мала б зрости як мінімум на 2,43 гривні. Водночас, в середньому ціна пачки зросла лише на 1,18 грн. Цілком очевидно, що основні виробники тютюнової продукції синхронно стримували об'єктивне зростання вартості сигарет з метою збереження власної частки ринку. Зміна алгоритму розрахунку акцизного податку у 2016 році, за якою адвалорна ставка податку розраховується з урахуванням податку на додану вартість та запровадження 5-відсоткового акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, що розраховується аналогічно, вплинула на подорожчання сигарет преміум-класу більшою мірою, аніж сигарет дешевого сегменту. Наслідком реалізації зазначених новацій стало одержання збитків для тютюнових компаній та недоотримання мільярдів гривень до доходів бюджету різних рівнів, таким чином маємо невтішний приклад реалізації lose-lose strategy у сфері акцизного оподаткування.

Функціонування акцизного податку із роздрібного продажу підакцизних товару суперечить вимогам ст. 2 Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16.12.2008 р., згідно якої підакцизні товари підпадають під оподаткування у момент: а) їх виробництва; б) їх імпорту на територію ЄС, а не на стадії їх реалізації. Крім того, ускладнюються процедури адміністрування даного податку. Актуальним та можливим є трансформація акцизного податку з роздрібного продажу, що передбачає включення його ставки до основної ставки акцизного податку, який сплачується безпосередньо в місцях виробництва підакцизних товарів або при їх перетині митного кордону. В подальшому надходження мають розподілятися між місцевими бюджетами відповідно до обсягів реалізації підакцизних товарів. Зазначене дозволить нівелювати розбіжності в справлянні акцизного податку з практикою ЄС, які існують на сучасному етапі та спростити адміністрування для більш як 80 тис. суб'єктів підприємства.

При формуванні стратегії акцизного оподаткування необхідним є врахування поведінки споживачів відповідного виду підакцизної продукції у разі підвищення її ціни внаслідок збільшення податкового навантаження. Галузь поведінкових фінансів з урахуванням сукупності методів та підходів окреслює горизонти та систематизує індивідуальні дії споживача. Можливими варіантами є зменшення споживання, накопичення запасів товару перед підвищенням ціни, структурне заміщення споживання сигарет преміум класу на сигарети дешевшого сегменту, інші види тютюнової продукції, з яких справляється менший розмір податку, контрафактну чи контрабандну продукцію. Особливістю оподаткування сигарет є одночасне застосування адвалорної та специфічної ставки податку, і відмінності у реакції споживачів на підвищення даних ставок обумовлені тим, що пропозиція сигарет присутня у широкому ціновому діапазоні. За умов реалізації сценарію структурного заміщення споживання відбувається невиконання основних завдань регуляторних механізмів акцизного оподаткування щодо зниження показника поширеності тютюнопаління та покращення стану громадського здоров'я. Попит на сигарети дисконтного сегменту є менш еластичним у порівнянні з сигаретами середнього та преміум-класу, що має бути враховано при визначенні найбільш оптимальної структури оподаткування. Регулювання розміру мінімального акцизного зобов'язання та специфічної ставки податку є більш ефективними інструментами державної політики у сфері контролю за тютюнопалінням у порівнянні з адвалорною ставкою податку за рахунок зниження цінового розриву між брендами сигарет. Крім того, при реалізації наведених заходів податкового регулювання усуваються можливості виробників щодо маніпулювання цінами тютюнових виробів, як це було зафіксовано у 2016 році. Водночас, специфічна ставка податку, як і мінімальне акцизне зобов'язання, встановлюються у фіксованому вимірі на 1000 сигарет, тому потребують постійного перегляду з урахуванням цінової динаміки.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У результаті проведеного дослідження теоретико-методологічних засад адміністрування акцизного податку зроблені наступні висновки::

Акцизний податок є непрямим податком, основою якого виступає диференційований підхід до оподаткування різних товарів та товарних груп. Тому його відносять до категорії специфічних акцизів.

Еволюція акцизного оподаткування представлена чотирма етапами: I етап: (до 1999 року): акцизним збором оподатковується значний перелік високорентабельних та монопольних товарів, що раніше оподатковувалися податком з обороту; II етап: (2000-2002 роки): з переліку підакцизних товарів виключено 14 умовних товарних груп. Система акцизів набула рис, характерних для оптимального акцизного оподаткування – підакцизними залишились алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, автомобілі та ювелірні вироби; III етап: (2003-2010 роки): зі складу підакцизних товарів виключено ювелірні вироби. В першу практику акцизного оподаткування запроваджено змішані ставки акцизного збору (об'єднують специфічну та адвалорну складові); - IV етап: (з 2011 року): Податковим кодексом України замість акцизного збору запроваджено акцизний податок, закріплено діючі групи підакцизних товарів та відповідні ставки.

Дослідження зарубіжного досвіду акцизного оподаткування та його порівняння з українською практикою стягнення акцизного податку дозволило встановити суттєві відмінності в розміру ставок податку, а також самого підходу акцизного оподаткування. Необхідно відмітити, що країни ЄС підіймали ставки акцизного податку поступово, на протязі 1-15 років враховуючи фіскальні потреби країни та споживчі можливості платників податків. Крім того, якщо в зарубіжних країнах робиться акцент на регулюючих властивостях акцизного податку, то в Україні першочергове значення відводиться фіскальному значенню цього податку.

Система адміністрування податків в Україні до початку податкової реформи характеризувалася: неузгодженістю податкового законодавства з

іншим національним законодавством; складністю та неоднорідністю нормативно-правової бази; низькою ефективністю за параметром надходження–затрати на адміністрування; наявністю податкового та бухгалтерського обліку, що ускладнювало визначення об'єктів оподаткування окремими податками; несвоєчасним виконанням зобов'язань з відшкодування ПДВ; неефективним використанням пільгових режимів оподаткування; низькою податковою культурою та ін.

Одним з основних критеріїв ефективності податкового адміністрування залишається рівень добровільної сплати податкових зобов'язань до бюджету. З цього погляду новим та перспективним напрямом розвитку процедур адміністрування непрямих податків стає надання фіскальними органами платникам різноманітних сервісів, які спрощують та суттєво автоматизують процес визначення податкових зобов'язань та відповідно сплату податків до бюджету. Впровадження нових сервісів, автоматизація процедур податкового адміністрування, створення сучасних інформаційних баз податкових адміністраторів, подальше впровадження електронної звітності, є одним із основних чинників підвищення ефективності адміністрування податків та створення умов для розвитку соціального партнерства у сфері оподаткування.

Акцизне оподаткування в Україні має істотний вплив на соціальні й економічні процеси, що відбуваються в державі. Оцінка акцизного оподаткування продемонструвала, що воно є важливим інструментом, який застосовується для забезпечення необхідного обсягу бюджетних надходжень, що стає особливо актуальним в умовах соціально-економічної та фінансової нестабільності. Впродовж останніх років спостерігається тенденція до посилення фіскальної та регулюючої ролі акцизного оподаткування в Україні, відбулося істотне збільшення частки надходжень акцизного податку в дохідній частині бюджету та певне зниження споживання підакцизної продукції.

Аналіз акцизного оподаткування на прикладі тютюнових виробів в Україні свідчить, що ставки акцизу впродовж останнього десятиріччя істотно зросли. Зростання ставок акцизу на тютюнові вироби та відповідно зменшення

цінової доступності сигарет призвело до зниження офіційних даних щодо обсягів тютюнопаління в Україні. Це, з одного боку, є позитивним моментом, оскільки споживання таких продуктів шкодить здоров'ю, а з іншого – у середньостроковому періоді звужує потенційні надходження до бюджету. Досвід України та інших країн доводить, що комплексна реалізація заходів контролю над тютюном здатна скорочувати поширеність тютюнокуріння і кількість пов'язаних з вживанням тютюну хвороб та смертей. Однак зниження легальних обсягів продажу тютюнових виробів супроводжується активізацією їх тіньового обороту, що потребує розробки заходів щодо подальшого удосконалення нормативно-правового простору, розробки стратегічних орієнтирів в сфері оподаткування, що є перспективою подальших досліджень.

До завдань підвищення дієвості державної політики у сфері використання акцизного податку відноситься: формування ефективної системи його застосування з використанням економічно обґрунтованого рівня та структури ставок акцизного податку, а також забезпечення виконання акцизним податком функції, пов'язаної з обмеженням споживання окремих видів підакцизних товарів. Шляхом використання диференційованих ставок акцизного податку здійснюється формування соціально-прийнятної структури ринку підакцизних товарів. За рахунок використання такого підходу досягається вирішення завдання, пов'язаного з стимулюванням виробництва окремих видів алкогольних напоїв і стримування виробництва інших. Розрахунковий розмір міцності повинен враховувати структуру сукупного попиту на алкогольні напої, національні смакові переваги, рівень розвитку виноробної галузі, а також стратегію подальшої підтримки вітчизняного товаровиробника. Зниження ставок акцизного податку дозволить як оздоровити фінансовий стан зазначених підприємств, так і створити стимули до зростання виробництва даної групи алкогольних напоїв.

Акцизний податок як складова групи податків на споживання окрім значного фіскального потенціалу відіграє важливу регулюючу роль у сфері

споживання шкідливих підакцизних товарів на кшталт алкоголю та тютюнових виробів.

При формуванні стратегії акцизного оподаткування необхідним є врахування поведінки споживачів відповідного виду підакцизної продукції у разі підвищення її ціни внаслідок збільшення податкового навантаження. Галузь поведінкових фінансів з урахуванням сукупності методів та підходів окреслює горизонти та систематизує індивідуальні дії споживача. Можливими варіантами є зменшення споживання, накопичення запасів товару перед підвищенням ціни, структурне заміщення споживання сигарет преміум класу на сигарети дешевшого сегменту, інші види тютюнової продукції, з яких справляється менший розмір податку, контрафактну чи контрабандну продукцію.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акцизне оподаткування в Україні: реалії сьогодення та перспективи реформування: зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 29 листопада 2013 р. Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. 218 с.
2. Акцизний податок 2019 - Головбух
<https://www.golovbukh.ua/article/7442-aktsizniy-podatok-2019>
3. Антипов В.І., Євсєєва І.О., Лисецька Н.М., Трубін І.О., Федчишин Ю.А. Теоретико-прикладні аспекти адаптації податкового законодавства в сфері непрямого оподаткування в межах Угоди про асоціацію. Ірпінь : НДІ фінансового права, 2014. 47 с.
4. Боровик П.М., Ладиженська В.О. Проблеми акцизного оподаткування в Україні Економічний вісник Донбасу. 2017. № 3 (25). С. 103-107.
5. Брехов С.С. Напрями вдосконалення системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2013. №1. С.14-21.
6. Бюджетна система: тенденції розвитку / під ред. В.М. Мазярчука. Київ: «ФОП Лопатіна О.О.», 2019. 384 с.
7. Бюджетний кодекс України: станом на 10 січня 2017 р. : відповідає офіц. тексту. Харків : Право, 2017. 217 с.
8. Бюджетно-податкова політика у системі регулювання економіки: монографія / І.Я. Чугунов, Т.В. Канєва, М.Д. Пасічний та ін.; за заг. ред. І.Я. Чугунова. Київ: Глобус-Пресс, 2018. 354 с.
9. Веремчук В. Д. Проблеми і перспективи розвитку системи непрямого оподаткування в Україні. Вісник Університету банківської справи Національного банку України. 2013. № 3. С. 13-18.
10. Веремчук В. Д. Проблеми і перспективи розвитку системи непрямого оподаткування в Україні. Вісник Університету банківської справи Національного банку України. 2013. № 3. С. 13-18.

11. Волкова О.Г. Деякі аспекти акцизного оподаткування в Україні.// URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5047/1>
12. Волохова І.С. Трансформаційні процеси у податковій системі України. : монографія / За редакцією І.С.Волохової. Одеса: Атлант ВОІ СОІУ, 2018. 384 с.
13. Гармонізація законодавства України з оподаткування акцизним збором алкогольних та тютюнових виробів, в контексті майбутньої Угоди про асоціацію з Європейським Союзом. URL: www.center.gov.ua.
14. Гусева В.О. Особливості правового регулювання непрямих податків. Форум права. 2014. № 2. С.86-89.
15. Данілов О. Д., Паєнтко Т. В. Проблеми справляння акцизного збору та шляхи їх усунення. Фінанси України. 2017. №5. С.58-64.
16. Жукевич О.М. Трансформація акцизного оподаткування тютюнових виробів. Вісник ЖДТУ. 2012. № 1(59). С. 258–260.
17. Євсєєва І. О., Лисецька Н. М., Трубін І. О. Напрями удосконалення акцизного оподаткування в контексті виконання положень Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. Ірпінь : НДІ фінансового права, 2015. 58 с.
18. Закон України від 06.02.1996 № 30/96-ВР «Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби». URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/30/96-%D0%B2%D1%80>.
19. Запатріна І. В. Бюджетний механізм економічного зростання : монографія. Київ : Ін-т соц.-екон. стратегій, 2007. 528 с.
20. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік. URL: <http://sfs.govua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/1516710.html>.
21. Звіт про виконання державного бюджету за 2015 рік URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.
22. Звіт про виконання державного бюджету за 2016 рік URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.
23. Звіт про виконання державного бюджету за 2017 рік URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

24. Звітність про виконання державного бюджету України за 2007-2018 рр. Офіційні дані Державної казначейської служби України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>
25. Інституційна трансформація фінансово-економічної системи України в умовах глобалізації / В.Р.Сіденко, М.І.Скрипниченко, В.С.Пономаренко, І.Я.Чугунов та ін.; за ред. В.Р.Сіденка. К.: Київ.нац.торг.-екон.ун-т, 2017. 648 с.
26. Карпенко С.П. Сутність та особливості акцизного оподаткування: світовий досвід та перспективи в Україні. Економіка та держава. 2015. № 3. С. 117-121.
27. Кошук Т.В. Адаптація податкового законодавства України стосовно справляння акцизного податку до директив ЄС. Наукові праці НДФІ. 2015. №3 (72). С. 52–66.
28. Крисоватий А.І. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації / А.І. Крисоватий, Т.Л. Томнюк. Тернопіль: ВЦП, “Економічна думка ТНЕУ”. 2012. 212 с.
29. Кулай А. В. Механізми та стан гармонізації системи непрямого оподаткування в ЄС. Фінанси України. 2015. № 7. С. 98–114.
30. Лищенко О.О. Електронна акцизна марка – це ефективний механізм контролю за обігом підакцизних товарів. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentri/novini/258297.html>
31. Лінькова О.Ю. Оподаткування підакцизних товарів. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2016. № 20. С. 90-92.
32. Макаренко В. В. Напрями вдосконалення адміністрування акцизного збору в Україні. Інноваційна економіка. 2017. № 2 (№16). С. 252–256.
33. Макаренко В. В. Світовий досвід застосування індивідуальних акцизів та перспективи його використання в Україні. Економіка. Фінанси. Право. 2016. № 11. С. 11-15.
34. Макаренко В. В. Фіскальна ефективність акцизного оподаткування в Україні. Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім.М. Туган-Барановського. 2012. № 3 (55). С. 305-310.

35. Макаренко В.В. Напрями вдосконалення адміністрування акцизного збору в Україні. Інноваційна економіка. 2010. № 2 (№16). С. 252–256.
36. Непочатенко О.О., Боровик П.М., Таран Т.О. Акцизне оподаткування в Україні: сучасні проблеми та перспективи подальшого використання. Економіка. Управління. Інновації. 2016. № 2(17). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2016_2_21
37. Непряме оподаткування: правова сутність та адміністрування: науково-практична книга / Д.О. Гетманцев, В.Л. Форсюк, Ю.А. Федчишин; за ред. Д.О. Гетманцева. К., 2016. 596 с.
38. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>
39. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
40. Пасічний М.Д. Фінансова політика держави: монографія/ М.Д.Пасічний. Київ: Київ.нац.торг-еконо.ун-т, 2019. 440 с.
41. Пислиця А.В. Теоретичні засади адміністрування акцизів. Фінанси, облік і аудит. 2014. Вип. 2. С. 79-94.
42. Податки і збори: сучасні тенденції та перспективи / Вдовиченко А. М., Козоріз Л. О., Паскалова А. Г., Пірнікоза П. В., Серебрянський Д. М., Сибірянська Ю.В., Стадник В.М. [за заг.ред. В.М. Мазярчука]. Київ: «ФОП Лопатіна О.О.», 2019, 392 с.
43. Податкова система / за заг. ред. Андрущенко В.Л. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 416 с.
44. Податкова система / за ред. В.Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
45. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
46. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів : Закон України від 06. 12. 2012 р. № 5519/VI. URL: <http://crimea.sts.gov.ua/media-ark/news-ark/88654.html>.

47. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/909-19>.

48. Редіна Н.І. Оподаткування в Україні / За ред. Н. І. Редіної. К.: Центр учбової літератури, 2010. 544 с.

49. Редько К. Огляд ринку тютюну. URL: <https://rating.zone/ohliad-rynku-tiutiunu/>

50. Самооцінка населенням стану здоров'я та рівня доступності окремих видів медичної допомоги у 2018 році (за даними вибіркового опитування домогосподарств у жовтні 2018 року). URL: http://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2019/zb/03/zb_snsz2018pdf.pdf

51. Сидорович О. Інститути оподаткування: детермінанти функціонування в фіскальному просторі: автореф. дис. ... докт. екон. наук: спец. 08.00.08. Тернопіль, 2018. 40 с.

52. Сідельникова Л.П. Теоретико-методологічні витoki суспільної природи податків. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2018. №6 (17). С. 587-593.

53. Слатвінська М.О. Податкова система: навчальний посібник / М.О.Слатвінська, О.Ю. Дубовик. Одеса, 2013. 202 с.

54. Слободянюк Ю.Ю. Фіскальна ефективність акцизного податку. URL: <http://intkonf.org/slobodyanyuk-yu-yu-bohenko-o-s-fiskalna-efektivnist-aktsiznogo-podatku-v-ukrayini/>

55. Сушкова О.Є., Ошуркевич В.В. Система адміністрування акцизного податку в Україні. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014. №9. С. 199-203.

56. Сусіденко В.Т., Нікітішин А.О. Сучасна сутність і архітекtonіка податкового регулювання розвитку суспільства. Актуальні проблеми економіки. 2012. №1. С. 234-242.

57. ТОП-5 найбільших виробників тютюнових виробів за сплатою акцизного податку на тютюнові вироби у 2018 р. [Бізнес в офіційних цифрах](#). Рейтинг. URL: <https://rating.zone/top-5-najbilshykh-vyrobnykiv-tiutiunovykh-vyrobiv-za-splatoiu-aktsyzhnoho-podatku-na-tiutiunovi-vyroby-u-2018-r/>
58. Трансформація акцизної політики України: монографія / за заг. ред. В.І.Коротуна / В. І. Коротун, С. С. Брехов, Н. В. Новицька та ін. Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. 403 с.
59. Тютюновий ринок в Україні. URL: <http://imperialtobacco.com.ua/tobacco/market/>
60. Хлебнікова І.І. Вплив специфічного акцизу на параметри розвитку ринків алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. №6. С. 830–835.
61. Ціна держави URL: <http://cost.ua/budget/revenue/#1>
62. Чугунов І. Я., Жукевич О.М. Непряме оподаткування в системі регулювання економіки. Економічний часопис XXI. 2014. № 1-2(1). С. 61-64.
63. Чугунов І. Я., Зварич О. В. Доходи бюджету як складова системи бюджетного регулювання. Наукові праці НДФІ. 2007. Вип. 1. С. 3-13.
64. Чугунов І.Я., Пасічний М.Д. Бюджетно-податкова політика економічного розвитку. Науковий вісник Полісся. 2018. № 1 (13). Ч. 1. С. 54-61.
65. Чуркіна І. Є. Пріоритети бюджетно-податкової політики України в сфері прямого оподаткування в умовах євроінтеграції. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2019. № 1. С. 96-100.
66. Шульга Т. М., Савчук В. С. Проблематика акцизного оподаткування в Україні. Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2018. № 2(18): URL: <http://lj.oa.edu.ua/articles/2018/n2/18stmovu.pdf>.
67. Budget policy of social development. Chugunov I., Kaneva T., Makogon V., Pasichnyi M., Nikitishin A., Adamenko I., Krykun T., Kozarezenko L., Sobchuk S. General editorship Chugunov I. Scientific Route. Tallinn, Estonia. 2018. 348 p.

68. Chugunov I., Pasichnyi M. (2018) Fiscal stimuli and consolidation in emerging market economies. *Investment Management and Financial Innovations*. 15(4). p.113–122.
69. Chugunov I., Pasichnyi M. Fiscal policy for economic development. *Scientific bulletin Polesie* . 2018. № 1 (13). Ч. 1. С. 54-61.

ДОДАТКИ

Додаток А

Динаміка надходжень від акцизного податку до зведеного,
державного та місцевих бюджетів в Україні, млн. грн.

Рік	Місцеві бюджети	Державний	Зведений бюджет
2007	82	10 486	10 568
2008	105	12 678	12 783
2009	350	21 275	21 624
2010	695	27 621	28 316
2011	908	33 011	33 919
2012	1 243	37 186	38 429
2013	1 359	35 309	36 668
2014	159	44 941	45 100
2015	7 685	63 111	70 795
2016	11 628	90 122	101 751
2017	13 156	108 293	121 449
2018	13 623	124 104	137 726

Додаток Б



Рис. Б.1 Організаційні та функціональні складові акцизного оподаткування

Додаток В

<i>I етап. Оцінка фіскальних ефектів</i>	
1.1. Показник фіскального ефекту (<i>Fiscal Effect, FI</i>) акцизного податку	1.3. Аналіз структури і динаміки надходжень акцизного податку до бюджету з відповідною екстраполяцією до базового періоду
1.2. Коефіцієнт еластичності податкових надходжень від акцизного податку до ВВП	
<i>II етап. Оцінка регулятивних ефектів</i>	
2.1. Аналіз динаміки обсягів виробництва, реалізації, експорту, імпорту та споживання підакцизних товарів	2.2. Оцінка нелегального обігу алкогольних напоїв / тютюнових виробів
2.3. Розрахунок ефективної ставки енергетичних податків (<i>Implicit Tax Rate on Energy</i>)	2.4. Порівняння системи акцизного оподаткування в Україні з показниками європейських країн

Рис. В.1. Структурно-логічна схема оцінки фіскальних та регулятивних ефектів акцизного податку та його адміністрування

Додаток Г

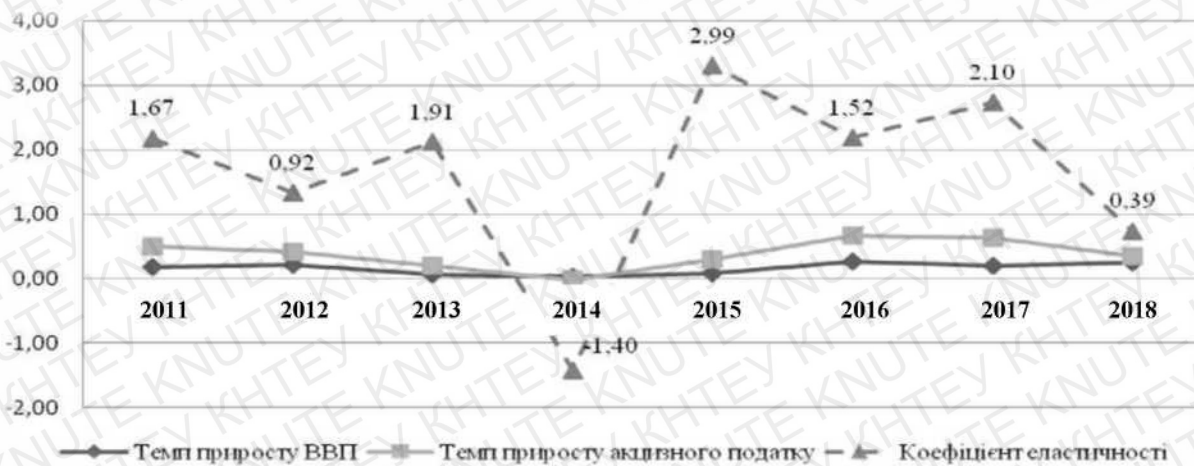


Рис. Г.1. Динаміка коефіцієнта еластичності акцизного податку в Україні за період 2011-2018 рр.