

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра адміністративного, фінансового та інформаційного права

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Правове регулювання акцизного податку в Україні

Студента 2 курсу, 6 групи,
спеціальності 081 «Право»,
спеціалізації «Фінансове
право»

Вельгас Анастасії
Леонідівни

Науковий керівник
к.ю.н., доцент

Андріїв Валентина
Василівна

Гарант освітньої програми
к.ю.н., професор

Ніколаєва Людмила
Вікторівна

Київ 2020

ЗМІСТ

| | |
|--|----|
| ВСТУП..... | 3 |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ..... | 7 |
| 1.1. Історичні передумови виникнення та розвитку акцизного оподаткування..... | 7 |
| 1.2. Загальна характеристика акцизного податку як специфічного непрямого податку..... | 12 |
| РОЗДІЛ 2. МЕХАНІЗМ РЕГУЛЮВАННЯ СТЯГНЕННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ..... | 19 |
| 2.1. Поняття та характеристика об'єкта оподаткування акцизним податком..... | 19 |
| 2.2. Правовий статус платників акцизного податку..... | 25 |
| 2.3. Порядок обчислення та строки сплати акцизного податку..... | 32 |
| РОЗДІЛ 3. ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ..... | 37 |
| 3.1. Позитивний зарубіжний досвід акцизного оподаткування..... | 37 |
| 3.2. Шляхи вдосконалення законодавчого регулювання акцизного оподаткування в Україні..... | 41 |
| ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ..... | 50 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... | 54 |

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. У податковій системі майже кожної сучасної держави надзвичайно важливе місце посідає акцизний податок, ефективність та перспективність існування якого підтверджується довготривалою історією його справляння. Як непрямий податок, він є одним з основних джерел формування дохідної частини бюджету багатьох країн, оскільки фінансові ресурси будь-якої держави здебільшого складаються з надходжень від справляння непрямих податків.

Акцизний податок включається до ціни товару і сплачується покупцем. Він надходить до бюджету після сплати організаціями, а також філіями, офісами та іншими відокремленими підрозділами підприємств, які реалізують виготовлені ними підакцизні товари, а також під час ввезення на територію України підакцизних товарів.

Непрямі податки досить часто стають предметом економіко-правових міжнародних домовленостей, оскільки мають безпосередній вплив на міжнародні торгівельні відносини.

Потреба та форми застосування акцизного податку є одними з найбільш суперечливих питань як вітчизняної, так і світової теорії та практики оподаткування.

У світі фіскальна ефективність акцизів залишається досить високою навіть в умовах тінізації економіки, оскільки з їх допомогою відбувається оподаткування навіть тих доходів, які були приховані від оподаткування прямими податками.

Сучасний стан наукових розробок з питань правового механізму акцизного податку перебуває на недостатньому рівні, оскільки відсутні комплексні фінансово-правові дослідження з окресленої тематики, які могли б стати науковим фундаментом для правильного, послідовного та системного законотворчого процесу і правозастосування. Саме тому є потреба в науковому обґрунтуванні цього процесу на підставі комплексного аналізу

правового механізму акцизного податку, разом із нагальною необхідністю удосконалення нормативно-правового регулювання акцизного оподаткування.

В умовах трансформації системи економічних відносин та дефіциту Державного бюджету необхідно також дослідити позитивний зарубіжний досвід зі справляння акцизного податку та визначити можливі шляхи вдосконалення законодавчого регулювання акцизного оподаткування в Україні.

Варто зважати й на те, що Україна взяла на себе зобов'язання гармонізувати національне податкове законодавство із законодавством Європейського Союзу, а процес входження України до Європейського співтовариства вимагає більш активної адаптації вітчизняного законодавства з правом Європейського Союзу.

Загальнотеоретичну основу дослідження становлять праці таких вчених: М.П. Кучерявенко, М.С. Шаренко, Г.М. Буканов, Д.О. Гетманцев, О.П. Орлюк, В.О. Гусєва, Е.С. Дмитренко та інші.

Мета і завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є визначення особливостей справляння акцизного податку в Україні та формулювання пропозицій щодо удосконалення національного законодавства з питань регулювання податкових відносин у сфері справляння акцизного податку.

У рамках окресленої мети в роботі вирішуються такі завдання:

- дослідити історичні передумови виникнення та розвитку акцизного оподаткування;
- розкрити загальну характеристику акцизного податку як специфічного непрямого податку;
- узагальнити поняття та характеристику об'єкта оподаткування акцизним податком;
- визначити правовий статус платників акцизного податку;
- узагальнити порядок обчислення та строки сплати акцизного податку;

виявити позитивний зарубіжний досвід акцизного оподаткування; розкрити шляхи вдосконалення законодавчого регулювання акцизного оподаткування в Україні.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, які виникають у сфері справляння акцизного податку в Україні.

Предметом дослідження є правове регулювання акцизного податку в Україні.

Методи дослідження. У ході дослідження використовувались загальнотеоретичні методи та підходи до визначення незаконних особливостей справляння акцизного податку в Україні. З цією метою використовується система загальнонаукових (метод системного аналізу (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 3.1), структурно-функціональний (підрозділи 2.2, 3.1), історико-порівняльний (підрозділ 3.1), так і спеціальних (формально-юридичний (підрозділ 2.3), порівняльно-правовий (підрозділ 3.1), статистичний (підрозділ 3.2) методів дослідження.

Теоретичне значення мало застосування системно-структурного методу (підрозділ 2.2), який сприяв визначенню процесуального та законодавчого статусу платників акцизного податку.

Метод моделювання (підрозділ 3.2) застосовано при розробленні пропозицій і рекомендацій, спрямованих на удосконалення законодавства і практики його застосування.

У рамках зазначеного методологічного підходу використано також формально-логічний метод, за допомогою якого досліджувалося національне законодавство (підрозділи 1.2, 2.1, 2.2, 2.3). На цих методологічних засадах здійснювалися обробка та аналіз емпіричного матеріалу.

Емпіричною базою дослідження є чинне законодавство України; у ході дослідження опрацьовувалися також монографічна та навчальна література.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що за умови подальшого розвитку вони можуть бути корисні: - у використанні для подальших наукових розробок у сфері проблем вдосконалення правового

регулювання акцизного податку; - у розробленні нових нормативно-правових актів з питань регулювання акцизного податку; - під час підготовки лекцій, навчальних посібників та підручників з дисциплін «Фінансове право» та «Податкове право».

Структура роботи. Структура випускної кваліфікаційної роботи підпорядкована меті та завданням дослідження. Робота складається зі вступу, трьох розділів, семи підрозділів, висновків і пропозицій, а також списку використаних джерел. Загальний обсяг випускної кваліфікаційної роботи становить 59 сторінок, з них основного тексту – 53 сторінки. Список використаних джерел нараховує 73 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

1.1. Історичні передумови виникнення та розвитку акцизного оподаткування

Відповідно до статті 67 Конституції України, «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [1]. Акцизний податок є одним із різновидів непрямих податків на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених як підакцизні, що включаються до ціни таких товарів (продукції) [2] та є одним із найстаріших податків чинної податкової системи України.

За твердженням М.П. Кучерявенка, «появу механізмів, схожих на податкові, можна побачити в найбільш ранньому різновиді соціальних норм - звичаях. Жертвопринесення мало обов'язковий характер, хоча і регулювалося по-іншому» [3, с. 118]. Проте регульованими державою подібні податки й відрахування стають в Єгипті, Греції, Римі

Історія справляння акцизів була досить детально відображена в праці І.І. Янжула, який писав, що вже в Греції акцизи існували у формі різних прибрамних зборів [4, с. 127].

Акцизи були відомі і в Стародавньому Римі, де широко використовувались податки на внутрішнє споживання. Поряд з прямими податками в Римі існувала система непрямих податків. Вони базувались на таких видах мита: «вектігаль» - фактично транзитне мито на продукцію, що транспортується через Римську державу; «порторій» - мито, що справляється з випуску рабів; податок на сіль [4, с. 132].

Хоча історія і не зберегла точних документальних свідчень про час виникнення митних податків на території України, однак з упевненістю можна зазначити, що вже в V-IV ст. ст. до н. е. в містах Північного

Причорномор'я існували митні порядки; знали про них і в Скіфській державі, що торгувала та воювала з Ольвією, Херсонесом та іншими містами. Здавна як норма звичаєвого права існувало правило стягувати «мит» або «мито» - податок за провіз продукції через застави. Було мито «сухе» - при провезенні продукції по суші й мито «водяне» - при провезенні по воді. Саме до цих понять належать збережені в слов'янських мовах слово «митник» - збирач податків або «митниця» - місце сплати податку.

Податкова система в Україні починає свою історію у VIII-XII століттях, з часу утворення Київської держави - Русі. Найдавнішою системою прямих податків на утримання княжого двору та дружини була данина в Київській Русі, яка сплачувалася, як правило, сільськогосподарською та промисловою продукцією (хутро, віск, мед, хліб, шкури тощо). Данину збирали безпосередньо, переходячи до так званих полюдей (від «ходіння по людях»), у вигляді різноманітних подарунків князю або представникам його адміністрації («лук», «честь», «держава») або «кареता», коли її привезли до Києва. Серед прямих податків були подарунки (добровільне пропонування підданих), данина (виплата підданих), мито (плата за користування певними земельними ділянками, інструментами тощо) [5, с. 13].

У Західній Європі система акцизного збору вперше була запроваджена в Нідерландах під час війни з Іспанією, а в XVI ст. вона стала настільки поширеною, що деякі предмети оподатковувались п'ять-шість разів. Просування акцизних зборів у Європі було важким, і їх запровадження сприймалося з недовірою, а акцизному податку було дано другу назву - «голландський диявол».

Основними непрямими податками на той час були акцизи та митні збори. І якщо з митними зборами справа складалася більш-менш однаково в усіх розвинутих країнах, то акцизи справляли в різних країнах з різних товарів. Проте майже всюди до переліку підакцизних товарів включались алкогольні напої та тютюн. Окрім цього, до підакцизних товарів відносились, наприклад: у Великій Британії – пиво, чай, цукор; у Франції – паливо; у

Німеччині – цукор, чай, кава, бензин та деякі інші товари [6, с. 372].

Своєрідну форму акцизного податку запровадили запорізькі козаки: з постачальників вина та горілки, які прибули на Січ, стягувався податок у розмірі одного рубля за ємність, в якій транспортувались напої. Крім того, стягувався натуральний податок - одне відро з продавця алкогольних напоїв та сім відер - з покупця алкогольних напоїв. Лише ті, хто сплачував такий податок, могли торгувати на Січі. Цікавим було також те, що шинки, яких, згідно з документами січового архіву, на володіння запорізьких козаків налічувало понад 370, давали чималий податок - 1120 рублів впродовж року [5, с. 13].

У Росії акцизи, на думку М.П. Кучерявенка, вперше з'явилися за часів Петра I, хоча податки, за своєю суттю схожі на них, існували вже давно [3, с. 394].

З історії російських фінансів відомо, що внутрішніми митами зазвичай називали всі податки, що стягуються з різних дій, що наближали товар до споживача після його виготовлення [5, с. 13].

Отже, не тільки транспортування продуктів через заставу по дорогах і річках, не тільки ввезення їх у міста, складання, зважування або вимірювання, продаж і купівля, інші подібні дії обкладалися внутрішнім митом, але навіть купці обкладалися податком під час подорожі з товаром, а іноді навіть без нього.

Тільки виробництво продукції - операція перетворення сировини на готову продукцію, ніколи не обкладалося митами. Крім того, внутрішнє мито відрізняється від акцизного збору надзвичайною різноманітністю оподатковуваних дій. Насправді акцизний збір зазвичай стягується або з виробництва, або з реалізації продукції, а зовнішній збір - лише з переміщення продукції через державний кордон.

Безсумнівно, товарний обмін між країнами існував здавна, але широкий розвиток міжнародного обміну є відносно молодим явищем. Жодний народ або плем'я протягом свого історичного розвитку не обходились без

обміну [7, с. 413].

Починаючи з XVI століття, акцизний збір згадується у працях багатьох зарубіжних та вітчизняних фінансистів. Так, ще англійський філософ-економіст Дж. Локк розглядав питання податків, що прямо чи опосередковано покладаються на землевласників. Поземельний податок при цьому визнавався дослідником прямим податком, а решта податків – непрямими [7, с. 415].

Відомий фінансист М.І. Тургенєв пропонував під непрямими податками розуміти такі податки, що покладаються не прямо на того, хто їх сплачує, а на товари, у ціну яких включений податок; отже, той, хто купує товар, сплачує разом із ціною і податок. Ці податки називають також податками зі споживання [8, с. 142-143].

Система внутрішніх митних податків не така проста. Вони існували як у стародавніх державах, так і по всій Західній Європі. І вони завжди з'являлись набагато раніше, ніж акцизи, незважаючи на те, що вони за своєю суттю негативно впливають на багатство людей і навіть у фінансовому аспекті не дають значних вигод. Причина в тому, що ефект акцизного податку не такий очевидний, як у випадку з внутрішніми митними податками. Встановлення нормального акцизного податку можливе лише тоді, коли уряд має значні знання про властивості різних галузей та споживання їх продукції.

На той час таких знань не було. Тоді здавалося набагато зручнішим оподатковувати товар при транспортуванні його через застави на дорогах і річках, або під час ввезення в місто, або при зважуванні тощо, ніж під час виробництва або реалізації продукції в магазинах [7, с. 507].

На рубежі 60-70-х років XVIII століття у Франції перевага віддавалася непрямим податкам. Міністр фінансів абат Джозеф Терре, який запровадив нові податки та пояснив механізми справляння існуючих, вважав податки на споживання менш обтяжливими, оскільки вони стягувались поступово і непомітно. Встановлення непрямих податків було диференційованим. Терре припускав, що товари першої необхідності повинні бути звільнені від

непрямих податків (наприклад, зерно), худоба обкладалася невеликим податком, податок на вино був дещо більшим; грубі тканини, що використовувались робочими, оподатковувались за низькою ставкою, а от оподаткування предметів розкоші було надзвичайно високим [7, с. 554].

У Пруссії в XIX ст. кількість акцизів та непрямих податків швидко зростала. З 1810 р. різниця в акцизному податку для різних провінцій зникла, і акциз із виключно міського податку перетворюється на національний податок. Водночас податкова система дещо змінилася, оскільки зв'язки між провінціями були абсолютно вільними, а зовнішня торгівля втратила яскраво виражений фінансовий інтерес, перетворившись на політичний [9, с. 18].

Серед переваг непрямих податків у порівнянні з прямими А.Н. Гур'єв виділяє бюджетну сторону, «оскільки непрямі податки збільшують прибутки держави за рахунок росту населення або його добробуту і тому більш вигідні для країн, що прогресують в економічному відношенні». Це призводить до збільшення їхньої частки в податкових надходженнях: у 1890 р. у Великобританії від прямих податків надійшло 17,28%, а від непрямих податків - 82,72% надходжень у бюджет; у Франції від прямих податків надійшло 16,29%, а від непрямих податків - 83,71% надходжень у бюджет; у Німеччині - 24,63% та 75,37% відповідно; в Італії - 36,17% 63,83% відповідно [9, с. 19].

Податки є основним джерелом доходів бюджетної системи будь-якої країни, тому законодавці стикаються з дилемою: збільшити дохідну частину бюджету за рахунок отримання податкових платежів шляхом підвищення податкових ставок і тим самим зменшити дефіцит державного бюджету або встановити середню оптимальну ставку, створити систему стійких стимулів для всіх виробників, та мінімізувати дефіцит у найближчому майбутньому й стабілізувати економічну ситуацію в цілому. Перший напрямок, головним чином характерний для вирішення нагальних проблем, має більш політичний характер і, на жаль, широко використовується при розробці податкового законодавства України. Другий напрямок, більш збалансований, оскільки в

підсумку створює впевненість у завтрашньому дні виробників, стимулює виробництво, що саме по собі зменшує дефіцит державного бюджету [10, с. 192-192].

В Україні акцизний податок, який до 2011 року називався акцизним збором, був введений у 1991 році Декретом Кабінету Міністрів «Про акцизний збір», який втратив чинність. Так, відповідно до Декрету, акцизний збір - це непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, який включається до ціни цих товарів (продукції) [10, с. 201].

Реформування економіки України, спрямоване на перехід до ринкових відносин, призводить до зростання ролі податків та їх впливу на різні сфери життя суспільства та держави.

На наш погляд, зараз для економіки України акцизні надходження є життєво важливим джерелом поповнення бюджету, а тому неможливість їх використання суттєво ускладнить погашення дефіциту, крім того, виступаючи економічним нетарифним заходом, акцизний податок щодо імпортованих товарів допомагає створити рівні умови між вітчизняними та імпортованими товарами.

1.2. Загальна характеристика акцизного податку як специфічного непрямого податку

Хоч акцизний податок був першим із непрямих податків, в науці фінансового права ще й досі відсутній єдиний, усталений підхід до поняття акцизного податку. Це можна пояснити тим, що зміст таких понять як «акцизний збір» та «акцизний податок» зазнав суттєвих змін протягом історії його справляння. Також слід підкреслити, що акцизний податок, відповідно до чинного законодавства, характеризується як непрямий податок, але визначення поняття «непрямі податки» і досі є предметом дискусій у науково-практичному колі.

На рівні законодавства в більшості країн відсутнє безпосереднє визначення акцизного податку – найчастіше закріплюються лише основні його елементи та механізм справляння.

На сучасному етапі під «акцизами» («акцизним податком», «акцизним збором») мають на увазі різні види платежів, що сплачуються з продажу або виробництва для продажу специфічних груп товарів. Водночас у деяких країнах поняття «акциз» взагалі не передбачено законодавством, а натомість вживаються інші назви для аналогічного виду податку [3, с. 396].

Зауважимо, що в законодавствах деяких країн акцизний платіж називається податком, в інших – збором. Проте, незалежно від своєї назви, такий платіж однаково має безумовний і нецільовий характер, та становить класичний приклад непрямого податку.

Наразі основним нормативним документом, що регулює нарахування, сплату, адміністрування акцизного податку, є Податковий кодекс України. Відповідно до пункту 9.1 статті 9 Податкового кодексу України, акцизний податок належить до загальнодержавних податків і визначається як непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) [2].

У Юридичному словнику Блека акцизний податок визначається як податок, що справляється з виробництва, продажу або використання товарів, з заняття чи діяльності [11].

С. Кноссен серед визначальних ознак акцизного оподаткування називає: вибірковість сфери обкладання, дискримінацію в призначенні та, досить часто, певну форму кількісного вимірювання при визначенні податкового зобов'язання. При цьому, аналізуючи різні підходи до визначення поняття «акциз», науковець приходить до висновку, що акцизні системи охоплюють усі вибіркові податки та пов'язані збори і платежі на тютюнові вироби, алкоголь, азартні ігри, забруднення, керування транспортним засобом та інші специфічні товари, послуги та види діяльності [12, с. 2].

Особливістю цього податку є те, що він встановлюється на високорентабельну продукцію. За своєю суттю він має багато схожих рис з податком на додану вартість, оскільки вони збільшують ціну товару, входячи до неї у вигляді надбавки на стадії реалізації, є спрямованими на споживача, який їх і сплачує [13, с. 426].

Але є й певні відмінності. По-перше, податком на додану вартість оподатковуються крім практично всіх видів товарів, роботи і послуги як виробничого, так і невиробничого призначення. Водночас акцизним податком оподатковуються лише товари, що є високорентабельними, роботи і послуги взагалі не підлягають оподаткуванню. По-друге, податок на додану вартість справляється за ставкою 20 % (також 7% або 0%), тоді як ставки акцизного податку залежать від групи товарів. По-третє, податок на додану вартість сплачується на кожному етапі виробництва і продажу товару, а акцизний податок нараховується і сплачується один раз при первісній реалізації виробленої продукції або при ввезенні підакцизних товарів на територію України. По-четверте, споживачами підакцизних товарів є більш вузьке коло населення, тому що товари, які підлягають оподаткуванню цим податком, можуть бути віднесені до предметів розкоші або становлять сферу споживання забезпечених верств населення (саме за рахунок коштів від сплати акцизного податку формуються фонди, які використовуються на фінансування соціальних програм, видатків для підтримки малозабезпечених верств населення) [14, с. 746]. Натомість податок на додану вартість має універсальний характер і справляється майже з усіх споживачів [15, с. 2].

Виходячи з вітчизняного та закордонного досвіду, товари, що підлягають оподаткуванню акцизним податком, зазвичай є одними з таких:

споживання таких товарів шкодить або здоров'ю людини, яка їх споживає, або навколишньому середовищу;

товари, що належать до категорії предметів розкоші;

виробництво таких товарів характеризується дуже високою рентабельністю;

сфера обігу товарів знаходиться під державним контролем.

Акцизний податок є одним з найбільш практичних засобів мобілізації доходів бюджету держави, що дозволяє швидко та систематично накопичувати необхідні для функціонування держави великі суми.

Акцизний податок є одним з найважливіших фіскальних та регуляторних інструментів. Роль акцизного податку в соціально-економічних процесах визначається і його здатністю регулювати інтерес виробників до входження у такі сфери бізнесу, як виробництво алкоголю, тютюну, транспортних засобів, паливо-мастильних матеріалів. Вилучення надприбутку з окремих високорентабельних галузей виробництва підакцизних товарів, а також зменшення споживання продуктів, які несуть шкоду здоров'ю та навколишньому середовищу, теж є функціональним проявом та проблемами акцизного оподаткування [16, с. 142].

Наука фінансового права вже традиційно відносить акцизний податок до групи непрямих податків. До того ж зараз складно уявити дослідження непрямих податків без посилання на акцизний податок, як найперший та основний податок у межах цієї групи [17, с. 126].

Непрямі податки як категорія є однією з базових категорій економічної та юридичної науки. Звичайно, їхнє значення важко недооцінити, оскільки непрямі податки є основним джерелом надходжень до бюджетів сучасних країн, а з огляду на інтеграційні процеси в міжнародній економіці саме вони стали одним із головних предметів міжнародно-правового регулювання.

У Юридичному словнику Блека наведено достатньо незвичне визначення поняття «непрямий податок» – це податок на право або привілей, такий як податок на професію або франшизний податок. Поряд з цим, прямий податок визначається як податок, яким обкладається власність, на відміну від податку на право або привілей [11].

У сучасній науковій літературі єдиного підходу до визначення категорії непрямих податків ще й досі не вироблено і наразі існує безліч таких

визначень, у яких змішуються різні ознаки та критерії розмежування податків на прямі та непрямі.

Наприклад, М.П. Кучерявенко наводить таке визначення: «Непрямі податки (на споживання) – податки, які справляються в процесі витрачання матеріальних благ, визначаються розміром споживання, включаються у вигляді надбавки до ціни реалізації товару і сплачуються споживачем. При непрямому оподаткуванні формальним платником є продавець товару (робіт, послуг), що виступає посередником між державою та споживачем товару (робіт, послуг). Споживач товару є платником реальним. Саме критерій збігу юридичного і фактичного платників є одним із основних при розмежуванні податків на прямі та непрямі. При прямому оподаткуванні юридичний і фактичний платник збігаються, при непрямому – не збігаються. Ще одну важливу обставину треба враховувати при розмежуванні прямих та непрямих податків – їх участь в утворенні ціни. Якщо прямі податки включаються до ціни на стадії виробництва у виробника, то непрямі – тільки на стадії реалізації і як надбавка до ціни товару» [3, с. 140].

Ми вважаємо, що дефініція акцизного податку повинна вказувати передусім на його особливі ознаки, які відмежовують його від усіх інших видів податків. Головною такою ознакою акцизного податку є його спеціальний характер, що виражається як в обкладенні тільки певних видів товарів, так і в специфічних цілях, що ставляться при цьому.

«Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування» під загальною редакцією Д.О. Гетманцева міститься таке визначення: «Непрямі податки – це акцизний податок, податок на додану вартість та інші обов'язкові платежі, що справляються відповідно до норм податкового законодавства, включаються як елемент до ціни товару (роботи, послуги), передбачаючи юридичне розділення номінального та фактичного платників та обтяжуючи споживання товарів (робіт, послуг) шляхом оподаткування витрат господарств платників» [17, с. 128].

Акцизи являють собою непрямі податки на окремі товари, які

включаються до ціни товару й оплачуються покупцями. Ці податки встановлюються, як правило, на дефіцитну та високорентабельну продукцію і товари, що є монополією держави.

Особливістю акцизного податку треба визнати, насамперед, більш яскраво виділену, порівняно з іншими, регулюючу функцію податків. Саме через неї здійснюється коригування попиту та пропозиції при підвищенні ціни товару за рахунок включення до неї акцизного податку під час реалізації продукції [18, с. 91].

Держава виділяє товари, що можуть бути віднесені до предметів розкоші або становлять сферу споживання забезпечених верств населення, і акумулює кошти, які сплачуються цією групою населення при купівлі подібної продукції [19, с. 306].

Саме за рахунок цих коштів формуються фонди, які використовуються на фінансування соціальних програм, видатків для підтримки малозабезпечених верств населення.

Отже, акцизний податок є непрямим податком, який виконує регулюючу функцію і встановлюється, як правило, на дефіцитну та високорентабельну продукцію і товари, що є монополією держави, включається до його ціни та сплачується покупцями.

Таким чином, аналізуючи законодавство та наукові здобутки, ми виділили наступні переваги акцизного оподаткування:

- нейтральність щодо вибору між поточним та майбутнім споживачем;
- прийнятність для економічно активного населення, порівняно з податками на доходи;
- вища фіскальна ефективність, оскільки їх база менш чутлива до коливань економічної кон'юнктури;
- можливість оподатковувати доходи, які не були оподатковані податком на доходи;
- легкість адміністрування, оскільки кількість платників акцизів менша, ніж кількість платників податку на доходи;

можливість регулювати споживання окремих товарів.

Акцизному оподаткуванню властиві також і недоліки:

впливають на ціни;

не повною мірою враховують платоспроможність споживачів, оскільки за однакових умов споживання індивіди можуть мати різну платоспроможність;

мають більшу частку в доходах малозабезпечених верств населення, а тому вважається менш справедливими;

обмежують споживання, що у довгостроковій перспективі може призвести до скорочення обсягів виробництва;

зменшують обсяг доходу, який міг би бути направлений на заощадження;

збільшують ризик тіньового товарообігу.

Незважаючи на зазначені недоліки, акцизне оподаткування залишається одним із найефективніших інструментів фіскальної політики більшості країн світу.

РОЗДІЛ 2

МЕХАНІЗМ РЕГУЛЮВАННЯ СТЯГНЕННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

2.1. Поняття та характеристика об'єкта оподаткування акцизним податком

Податковий кодекс України вказує єдиний підхід до встановлення податків та зборів, який полягає у визначенні на законодавчому рівні обов'язкових елементів податку. Одним із таких обов'язкових елементів відповідно до пп. 2 п. 7.1. ст. 7 Податкового кодексу України є об'єкт оподаткування.

Не зважаючи на те, що в пункті 22.1. статті 22 Податкового кодексу України вказано, що об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [2], у доктрині податкового права наразі ще й досі не вироблено єдиного підходу до визначення поняття «об'єкт оподаткування» [20, с. 147].

М.П. Кучерявенко, наприклад, стверджує, що об'єкт оподаткування виражає складну конструкцію відносин, що пов'язують виникнення обов'язку зі сплати податку в окремої особи та підставу цієї сплати, пов'язану з особливостями правового режиму певної речі, предмету, явища [3, с. 194].

А.В. Бризгалін визначає об'єкт податку як юридичний факт, який обумовлює обов'язок платника сплатити податок, тоді як загальним об'єктом оподаткування виступає майно, вартість визначених товарів, доходи тощо [21, с. 175].

Об'єкт оподаткування – це ті юридичні факти (дії, події, стан), які обумовлюють обов'язок суб'єкта сплатити податок (вчинення обороту з

реалізації товару (роботи, послуги); ввезення товару; володіння майном; здійснення угоди купівлі-продажу цінних паперів; вступ у спадщину; отримання доходу тощо) [22, с. 216].

Слід зробити зауваження до цього законодавчого визначення об'єкта оподаткування, адже у статті 22 Податкового кодексу України фактично не надано визначення об'єкта оподаткування як родового поняття та окремого елементу податку. Зазначена стаття містить лише загальний і неповний перелік видів об'єктів, з якими Податковий кодекс України пов'язує виникнення податкового обов'язку зі сплати певного податку.

Як зауважує Е.С. Дмитренко, такий шлях законодавця припускає обов'язкову наявність зв'язку між нормою Загальної частини Податкового кодексу України й нормою Особливої частини Податкового кодексу України [19, с. 182-183]. Це означає, що, визначивши серед різновидів об'єкта оподаткування дохід, майно тощо, законодавець припускає обов'язкову деталізацію конкретного виду об'єкта при побудові правового механізму окремого податку або збору. Таким чином, загальною нормою встановлюються тільки рамки, у межах яких деталізуються особливості окремого виду об'єкта оподаткування в спеціальних нормах.

Як зазначає І.Є. Криницький, об'єкт податкового збору як юридичний факт має такі особливості: об'єктом податкового збору може бути тільки дія; зазначена дія – це вчинок, до того ж правомірний; об'єкт податкового збору породжує правові наслідки у сфері матеріального права; в якості об'єкта податкового збору повинні виступати документально оформлені юридичні факти; об'єктом податкового збору виступають позитивні юридичні акти [22, с. 226].

Г.С. Романова визначає об'єкт оподаткування як конкретні, певним чином виражені зовні обставини, зафіксовані у встановленій законодавством процедурно-процесуальній формі, з наявністю яких закон пов'язує виникнення для конкретного платника податків обов'язку зі сплати податку [23, с. 50].

Як вже згадувалось, акциз - це непрямий податок на споживання підакцизної продукції (продуктів), який включається у її ціну.

Відповідно до статті 213 Податкового кодексу України, об'єктами оподаткування акцизним податком є операції з:

реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);

реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, своїм працівникам, а також здійснення внесків підакцизними товарами (продукцією) до статутного капіталу;

ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;

реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;

реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством, відповідно до пункту 213.3 статті Податкового кодексу України;

обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат з урахуванням пункту 214.6 статті 214 Податкового кодексу України;

реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів;

переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль;

обсягів пального або спирту етилового понад обсяги, встановлені абзацами 1-3 підпункту 213.1.12 пункту 213.1 статті 213 Податкового кодексу України;

використання товарів (продукції), коди яких згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності не зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 цього Кодексу (крім газу природного у газоподібному стані за кодом 2711 21 00 00 згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності) [2].

Операції з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню:

вивезення (експорту) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України;

ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів (продукції), у яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни імпортера, для їх повернення експортеру;

реалізації електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії;

передача для власного споживання в межах одного підприємства електричної енергії, виробленої на цьому підприємстві [2].

Податковим кодексом України у статті 215 визначається такий перелік підакцизних товарів:

спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу "живого" бродіння);

тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;

пальне, у тому числі товари (продукція), що використовуються як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згорання із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згорання з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згорання з кривошипно-шатунним механізмом;

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 [2].

Можна сказати, що чинне законодавство замість конкретизованого поняття «об'єкт оподаткування» називає об'єкт оподаткування стосовно кожного окремого податку. Та навіть тут законодавець фактично вказує тільки на предмети податку.

Відповідно до Податкового кодексу України, об'єкт оподаткування акцизним податком визначається як відповідні операції з підакцизними товарами [2].

Найбільшу групу об'єктів оподаткування акцизним податком становлять операції з реалізації підакцизних товарів (підпункт 213.1.1, підпункт 213.1.2, підпункт 213.1.4, підпункт 213.1.5, підпункт 213.1.9, підпункт 213.1.12 статті 213 Податкового кодексу України). Зокрема, відповідно до підпункту 14.1.212 статті 14 Податкового кодексу України реалізація підакцизних товарів (продукції) – це будь-які операції на митній території України, що передбачають відвантаження підакцизних товарів (продукції) згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами з передачею прав власності або без такої, за плату (компенсацію) або без такої, незалежно від строків її надання, а також безоплатного відвантаження товарів, у тому числі з давальницької сировини, реалізація суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів [2].

Аналізуючи чинне законодавство, ми пропонуємо визначати об'єкт оподаткування акцизним податком як операції з підакцизними товарами, що виникають стосовно предмета оподаткування, обумовлюють наявність економічного блага в платника податків та, як наслідок, появу в нього обов'язку зі сплати непрямого податку.

Чинне податкове законодавство України не згадує про предмет податку і, на прикладі акцизного податку, включає його у зміст поняття «об'єкт оподаткування», але І.Є. Криницький, наприклад, пропонує предметом податку називати блага, на підставі обліку яких здійснюється оцінення здатності особи сплачувати податки і розподіляється податковий тягар [22, с.

228].

База оподаткування залежить від типу застосовуваної ставки акцизу.

Існує три типи податкових ставок: адвалорна, специфічна та змішана (адвалорна та специфічна) [23, с. 18].

Стаття 28 Податкового кодексу України наводить визначення абсолютної та відносної ставок податку :

абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування;

відотною (адвалорною) визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування [2].

Отже, адвалорні та специфічні одночасно (змішані) встановлюються одночасно за ставками у відсотках до вартості товару та у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції).

Кабінет Міністрів України вносить до Верховної Ради України законопроект про зміни до Податкового кодексу України щодо ставок акцизного податку з урахуванням індексів споживчих цін та цін виробників промислової продукції, оскільки ставки акцизного податку не є постійними та переглядаються щороку.

Отже, хоч об'єкт оподаткування акцизним податком і визначається як відповідні операції з підакцизними товарами, чине законодавство потребує формування чіткого понятійного апарату, оскільки Податковий кодекс України не містить конкретизованого поняття «об'єкт оподаткування». Так, в якості об'єкта оподаткування акцизним податком зараз виступають дії з підакцизними товарами.

Саме тому з метою максимальної коректності викладення норм податкового закону правове закріплення об'єкта оподаткування стосовно кожного конкретного податку повинно бути обов'язковим для уникнення правових конфліктів та ухилення від сплати законно встановлених платежів.

2.2. Правовий статус платників акцизного податку

Платник - один з основних елементів законодавчого механізму акцизного податку, який зазнав суттєвих змін та різних модифікацій протягом усього періоду формування системи непрямого оподаткування в Україні .

Відповідно до пункту 15.1 статті 15 Податкового кодексу України, платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом [2].

В.Ю. Хомутиннік під платником податку розумів особу, яка юридично «несе податок». При цьому дослідник вказував на те, що платника податку необхідно відрізнити від дійсного носія, на якого податок падає наприкінці всіх процесів переказувань [24, с. 112].

М.П. Кучерявенко вважає, що юридичний платник податку – це суб'єкт, який формально зобов'язаний перерахувати податок у бюджет. Фактичний платник податків – це суб'єкт, що реально зобов'язаний надати грошові кошти в процесі придбання товару (роботи, послуги). До моменту сплати непрямого податку фактичний платник податків виступає носієм податку [3, с. 154].

В.О. Гусєва стверджує, що при непрямому оподаткуванні формальним платником виступає продавець товару (робіт, послуг), що є ніби посередником між державною казною і споживачем товару (робіт, послуг). Реальним же платником податку є споживач [15, с. 14].

Ми погоджуємося з думкою О.Ю. Липко, який стверджує, що

нелогічним є законодавче виділення юридичного (платника податку) та фактичного (носія податку) платників. Таке розмежування жодним чином не стосується правової науки та не має ніяких юридичних наслідків. Певно, що дискусія стосовно носія податку повинна вестися в межах економічного змісту податку. Тому дослідник вважає недоцільним виділяти як окремий елемент механізму податку його носія, а обмежитися лише юридичним платником [25, с. 157].

Стаття 212 Податкового кодексу України встановлює наступний перелік платників акцизного податку:

особа, постійне представництво, які виробляють підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;

особа - суб'єкт господарювання, постійне представництво, які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України;

фізична особа - резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства;

особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари (продукцію), визнані безхазайними, підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;

особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України зі звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законом відповідно до пункту 213.3 статті 213 цього Кодексу;

особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог;

особа, на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів у разі порушення таких умов;

особа, на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов;

особа - суб'єкт господарювання роздрібною торгівлю, яка здійснює реалізацію підакцизних товарів;

виробники електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її на ринку електричної енергії;

особа - власник ввезеного на митну територію України вантажного транспортного засобу, що переобладнується у легковий автомобіль, з якого справляється акцизний податок;

особа (у тому числі юридична особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без створення юридичної особи), постійне представництво, які реалізують пальне або спирт етиловий [2].

Платників акцизного податку поділяють на види.

Перш за все, до складу платників акцизного податку віднесено осіб (юридичних та фізичних), що виробляють, у тому числі з давальницької сировини, підакцизні товари (продукцію) на митній території України [26], бо згідно положення статті 2 Закону «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального» від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР [27] виробництво спирту етилового (у тому числі як лікарського засобу), спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, зернового дистиляту, біоетанолу здійснюється суб'єктами

господарювання незалежно від форми власності, які мають відповідну ліцензію [28, с. 232].

До таких платників належать також особи, які виробляють підакцизні товари на митних умовах на митній території України [29, с. 854].

Отже, якщо предметом операції з переробки давальницької сировини є виробництво продукції, що оподатковується акцизом за ставками, визначеними у відсотках від обороту, платником є замовник, який, до речі, сплачує цей податок не до бюджету, а виробнику.

По-друге, якщо предметом договору переробки давальницької сировини є підакцизні товари (продукція), ставки акцизного податку яких встановлені у фіксованих розмірах, платником є суб'єкт господарювання - виробник такої продукції, тобто переробник. До цієї ж групи належать нерезиденти, які виробляють підакцизну продукцію (послуги) на митній території України безпосередньо або через свої постійні представництва чи прирівняних до них осіб, відповідно до закону [30, с. 18].

Слід зазначити, що якщо перша підгрупа платників податків діє в Україні відповідно до загального податкового навантаження, загальних та всеосяжних норм національного податкового законодавства, податковий режим другої підгрупи виробників підакцизних товарів та послуг детально визначається їх статусом нерезидентів і, відповідно, рядом міжнародних податкових договорів [31, с. 147].

Для товарів, що ввозяться на територію України, - суб'єкти господарювання, інші юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що ввозять підакцизні товари на митну територію України, умовою сплати акцизного податку та підакцизного вантажу під час перевезення є надання митниці копії платіжного доручення, яке візується митним органом за місцем державної реєстрації підприємства, на загальну вартість обов'язкових платежів до державного бюджету. Вони перераховуються на депозитні рахунки митних органів за місцем державної реєстрації суб'єктів господарювання.

Ця сума повинна відповідати сумі певних податкових платежів, що підлягають сплаті за партію товарів, що ввозяться за однією митною декларацією акцизного вантажу. Ця декларація є документом, який заповнюється за уніфікованою формою та містить інформацію про товари, які будуть ввозитися в Україну для імпорту. Він використовується митними органами для посилення контролю за митним оформленням підакцизних товарів [32, с. 746].

Акцизні декларації подаються до митниці за місцем державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності разом з такими документами:

зовнішньоекономічним контрактом;

двома копіями платіжного доручення, завіреними суб'єктом підприємницької діяльності на суму встановлених платежів;

примірником заявки розрахунку з оцінкою податкової інспекції про суму фактично сплаченого акцизного податку під час купівлі марок акцизного податку [33, с. 32].

Фізичні особи - резиденти або нерезиденти, які ввозять (пересилають) підакцизні предмети або предмети на митну територію України у вигляді супроводжуваного або несупроводжуваного багажу, а також фізичні особи, які отримують такі підакцизні предмети, відправлені з митного кордону України як поштові чи інші відправлення або несупроводжуваний багаж. До цієї категорії платників податків належать юридичні або фізичні особи, які купують (отримують) в інших формах володіння, використання чи розпорядження підакцизними товарами у податкових агентів [34, с. 113].

Податковий агент не є платником акцизного податку, але є особою, уповноваженою законом нараховувати, стягувати акцизний податок зі своїх платників та сплачувати його до бюджету, а також нести відповідальність за невиконання або неналежне виконання таких повноважень [35].

До платників податків належать особи, які здійснюють операції з конфіскованими підакцизними товарами без власника, такими як ті, що передаються у спадок державі або з інших підстав. Виходячи з цього

правила, до платників податків належать особи, які реалізують цю підакцизну продукцію на підставі рішень судових органів або інших уповноважених державних органів. Умови реалізації такої підакцизної продукції визначені Порядком обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність держави, і розпорядження ним, який затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 25.08.1998 р. № 1340 «Про Порядок обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність держави, і розпорядження ним» [36].

Платниками акцизного податку є фізичні особи (резиденти або нерезиденти), які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в кількості, що перевищує суму, визначену Митним кодексом України, встановлені обсяги та умови ввезення алкогольних напоїв та тютюнової продукції на митну територію України без акцизного податку, що обкладається імпортом, у кількості на особу [37].

До платників податків належать особи-суб'єкти, зазначені у статті 55 Господарського кодексу України, які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України [38].

Податковий кодекс України закріплює норму про включення до набору платників акцизного податку осіб, які продають або передають іншим особам для подальшого використання підакцизні товари (продукцію), які були ввезені на митну територію України без сплати акцизного податку на умовах, зазначених у пункті 213.3 статті 213 Податкового кодексу України [2].

Порядок реєстрації платників акцизного податку передбачає, що реєстрація у контролюючих органах як платника податку суб'єкта господарювання, постійного представництва, які здійснюють діяльність з виробництва підакцизних товарів (продукції), що підлягає ліцензуванню, здійснюється на підставі відомостей щодо видачі такому суб'єкту відповідної ліцензії.

Органи ліцензування, що уповноважені видавати ліцензії на зазначені види діяльності, зобов'язані надати контролюючому органу за

місцезнаходженням юридичних осіб, постійних представництв, місцем проживання фізичних осіб - підприємців інформацію про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії у п'ятиденний строк з дня здійснення таких дій.

Реєстрація платників податків передбачає розрізнення двох видів реєстраційних процедур залежно від виду діяльності, яку вони здійснюють: діяльність, що підлягає ліцензуванню та яка не підлягає ліцензуванню.

Перша категорія процедур реєстрації передбачає участь, крім суб'єкта господарювання, який повинен бути зареєстрований платником податків, та податкового органу, також і органу ліцензування. Законодавець встановив обов'язок ліцензуючих органів подавати до державної податкової служби за місцем реєстрації суб'єкта господарювання інформацію про видані, переоформлені, призупинені чи анульовані ліцензії протягом п'яти днів з дати таких дій. На підставі такої інформації здійснюється реєстрація такого господарюючого суб'єкта як платника акцизного податку, тобто забезпечується автоматична реєстрація платників акцизного податку на основі інформації органів ліцензування. Цей тип процедур застосовується до обмеженої кількості суб'єктів господарювання, що займаються виробництвом підакцизної продукції (продукції) та/або імпортом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що підлягають ліцензуванню [39, с. 139].

Реєстрація платника податку здійснюється на підставі подання особою не пізніше ніж за три робочі дні до початку здійснення реалізації пального або спирту етилового заяви, форма якої затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики [2].

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, веде реєстр платників акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового, в якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих платниками акцизного податку [40, с. 31].

Друга категорія процедур реєстрації застосовується до всіх інших суб'єктів, які здійснюють операції з підакцизними товарами.

Така реєстрація платника акцизного податку також є обов'язковою та проводиться протягом місяця з дня початку господарської діяльності таким суб'єктом у державній податковій службі за місцем державної реєстрації [41, с. 116].

Отже, Податкове законодавство України не містить розмежування платників податків на формальних та реальних (так званих «носіїв податків»), платники акцизного податку не виконують посередницької ролі, оскільки сума податку сплачується до бюджету з їхніх власних коштів.

Ми вважаємо нелогічним законодавче виділення юридичного та фактичного платників, оскільки це розмежування жодним чином не стосується правової науки та не має ніяких юридичних наслідків.

2.3. Порядок обчислення та строки сплати акцизного податку

Конституція України в статті 67 вказує, що кожен зобов'язаний вчасно і в повному обсязі сплачувати податки [1]. Однак повнота сплати податку залежить безпосередньо від того, чи був належним чином обчислений податок. Саме тому в статті 7 Податкового кодексу України включено порядок обчислення податку, строк та порядок сплати податку до обов'язкових елементів, що мають бути визначені при встановленні будь-якого податку.

На думку І.І. Кучерова, «обчислення податку – це сукупність дій уповноваженої відповідно до законодавства особи (платника податку, податкового агента, податкового органу) із розрахунку суми податку (податкового окладу) та авансових платежів податку, що підлягають сплаті при виконанні податкового обов'язку за визначений податковий період, шляхом застосування у встановленому порядку податкової ставки до

податкової бази з урахуванням наданих податкових пільг» [42, с. 344].

Податковий кодекс у статті 36 визначає податковий обов'язок як обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом. Він є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених законом [2].

Як зазначає К.О. Гетман, Податковий кодекс України визначає порядок обчислення податку з підакцизних товарів, що вироблені на митній території України, а також з підакцизних товарів, що реалізовані суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі, та з продукції, що була використана як пальне [43, с. 9].

Статею 217 Податкового кодексу України передбачено, що суми податку, що підлягають сплаті, з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, з підакцизних товарів (продукції), реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі, визначаються платником податку самостійно виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку, що діють на дату виникнення податкових зобов'язань [2].

Якщо мова йде про суми податку, що нараховуються на підакцизні товари (продукцію), вироблені з давальницької сировини, то вони визначаються виробником (переробником), виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку, що діють на дату відвантаження готової продукції її замовнику або за його дорученням іншій особі [44, с. 202].

Податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором.

Податок з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, та товарів (продукції), які використані як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згорання із запалюванням від стиснення, з двигунами

внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом, на які встановлені ставки податку в іноземній валюті, сплачується у національній валюті і розраховується за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація товару (продукції), і залишається незмінним протягом кварталу.

Для пального, при виробництві якого в якості сировини використані інші оподатковувані підакцизні товари, сума податку до сплати зменшується на суму податку, розрахованого для такої сировини [45, с. 16].

Строк сплати податку — законодавчо визначений проміжок часу, протягом якого платник податків чи інша зобов'язана особа вправі або зобов'язана самостійно сплатити визначену суму податку до державного або місцевих бюджетів.

Строк сплати податку обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися. Строк сплати податку встановлюється для кожного податку окремо [46, с. 83].

Суми податку перераховуються до бюджету платниками акцизного податку протягом 10 календарних днів після останнього дня відповідного граничного строку, передбаченого цим Кодексом, для подання податкової декларації за місячний податковий період.

Суми податку на алкогольні напої, для виробництва яких використовується неденатурований етиловий спирт, сплачуються при придбанні марок акцизного податку.

Суми податку, враховуючи мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку на тютюнові вироби та податкові ставки відповідно до положень цього Кодексу, виробники тютюну сплачують до бюджету протягом п'ятнадцяти робочих днів після отримання марок акцизного податку з доплатою (у разі необхідності) в день подання

податкової декларації. Якщо зазначений період припадає на день наступного бюджетного року, сума акцизного податку сплачується виробникам тютюнових виробів до кінця бюджетного року, в якому отримані марки [47, с.128].

У разі невиконання умов, зазначених вище, штампи на наступних заявках-розрахунках виробників тютюну видаватимуться лише до дня, коли відбудеться повна сплата акцизного податку та пені, розрахованих відповідно до пункту 126.2 статті 126 Податкового кодексу, а саме: у разі порушення платником податків строку сплати до бюджету узгодженого грошового зобов'язання такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу в розмірі 20 відсотків суми такого грошового зобов'язання [48, с. 209].

Підприємства, які виробляють виноградні вина з додаванням алкоголю та міцних напоїв, вермут, інші ферментовані напої з додаванням алкоголю, суміші ферментованих напоїв з додаванням алкоголю, суміші ферментованих напоїв з безалкогольними напоями з додаванням алкоголю, сплачують податок на придбання акцизних марок у сумі від ставки податку на готову продукцію, виготовлену з виноматеріалів або сусла, у виробництві якого використовується етиловий спирт [49, с. 135].

Власник готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, сплачує податок виробнику (переробнику) не пізніше дати відвантаження готової продукції такому власнику або від його імені іншій особі.

Умовою відвантаження виробником готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, його замовником або за його дорученням іншій особі, є документальне підтвердження банківською установою про перерахування відповідної суми податку на поточний рахунок виробника.

Податок на підакцизну продукцію, що ввозиться на митну територію України, сплачується платниками до або в день подання митної декларації.

У разі ввезення на митну територію України маркованої підакцизної продукції податок сплачується при придбанні марок акцизного податку з

додатковою оплатою (за необхідності) в день подання митної декларації [50, с. 302].

Платники акцизного податку зобов'язані пред'являти квитанції або платіжні доручення про сплату податку з відміткою банку на дату виконання платіжного доручення при зверненні до органів, які здійснюють державну реєстрацію транспортних засобів для реєстрації або перереєстрації переобладнаного вантажного автомобіля [51, с. 325].

Суми податку перераховуються до бюджету суб'єктом роздрібного бізнесу, який реалізує підакцизну продукцію, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого цим Кодексом, для подання податкової декларації за місячний податковий період [2].

Особа - суб'єкт господарювання роздрібною торгівлі, який реалізує підакцизну продукцію, сплачує податок за місцем продажу такої продукції.

Отже, дані проведеного аналізу дозволяють зробити висновок, що суми податку з товарів (продукції), які ввозяться на митну територію України, що підлягають сплаті, визначаються платниками податку (при виробництві підакцизних товарів з давальницької сировини – виробником або переробником), виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку, що діють на дату виникнення податкових зобов'язань». На нашу думку, саме це правило можна вважати загальним для всіх випадків обчислення акцизного податку.

РОЗДІЛ 3

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Позитивний зарубіжний досвід акцизного оподаткування

Акцизний податок є одним із перших податків, які використовували практично усі країни світу, він має тривалу історію, адже цей платіж сплачується в Україні та світі уже декілька століть. Специфіка сплати акцизів полягає в тому, що вони включаються до ціни товару, збільшуючи її.

Фактично сплата акцизних податків перекладається на споживача товарів, які оподатковуються акцизами. Тобто споживачі компенсують продавцям витрати на сплату акцизних податків. Легкість перекладення акцизів на кінцевого споживача робить їх незалежними від кінцевих доходів виробників і продавців, забезпечуючи стабільні надходження до бюджету [52, с. 75].

Вивчаючи позитивні надбання іноземних держав щодо акцизного оподаткування слід зазначити, що, наприклад, в країнах Європейського Союзу застосування конкретних акцизних зборів можна вважати гармонізованим лише в Австрії, Великобританії, Іспанії, Ірландії, Люксембурзі та Португалії. Інші країни розширили перелік підакцизних товарів, включаючи навіть безалкогольні напої (Німеччина, Нідерланди, Швеція, Данія, Франція, Фінляндія, Бельгія), кава та чай (Німеччина, Данія), цукор, сіль, сірники, предмети розкоші тощо. Найбільша кількість підакцизних товарів серед країн Європейського Союзу - у Данії [53, с. 391].

Розширення асортименту підакцизної продукції зумовлене насамперед фіскальними міркуваннями, необхідністю збільшення доходів бюджету, якщо доцільно зменшити податкове навантаження на доходи та капітал [54, с. 199].

Застосування податкових ставок та пільг у сфері акцизного податку, що

має на меті регулювання торгівлі та стимулювання виробництва певної продукції, має свої особливості.

Наприклад, акцизний податок можна стягувати за адвалорними (відсотковими) та фіксованими або конкретними (встановленими в грошових одиницях на одиницю природної міри) ставками. Використання обох типів ставок має свої переваги та недоліки, тому надання переваги тому чи іншому виду ставок залежить від ситуації в країні. Зокрема, в умовах високої інфляції доцільно віддавати перевагу адвалорним ставкам, оскільки застосування конкретних ставок вимагатиме постійного перерахунку їх розміру або прив'язки до однієї зі світових валют.

Найнижчі показники адвалорних ставок застосовуються в Данії, Нідерландах, Сербії, а найвищі - в Італії, Естонії, Фінляндії. Водночас прибутковість конкретних акцизів щороку зростає як в Європейському Союзі в цілому, так і в окремих його країнах [55, с. 120].

На перший погляд складається враження, що природа акцизного податку повністю виключає можливість або навіть доцільність застосування податкових пільг. Однак у світовій практиці переваги в механізмах збору цього податку використовуються для регулювання торгівлі або стимулювання виробництва певної продукції.

Найпоширенішим видом податкової знижки можна вважати податкову премію, яка застосовується в Бельгії, Словенії, Франції, Іспанії при купівлі дизельного палива. По суті, це механізм повернення акцизного податку, сплаченого в одній країні при виїзді до іншої країни.

Знижка акцизного податку застосовується в США і є частковою компенсацією акцизного податку, сплаченого за придбання автомобіля, у разі продажу автомобіля, аварії, крадіжки. Механізм часткової компенсації спрямований на стимулювання придбання нових автомобілів, що підтримує попит на необхідному рівні [56, с. 38].

Податковий кредит використовується в деяких європейських країнах та США для стимулювання виробництва та споживання альтернативних видів

палива. Наприклад, у США акцизний податковий кредит становить 0,50 доларів США за галон при використанні скрапленого газу, рідкого палива, отриманого в результаті переробки вугілля, а також палива, отриманого з біомаси. Слід зазначити, що переважна більшість цих пільг є тимчасовими та застосовуються протягом короткого періоду часу [57, с. 122].

Також слід розглянути порядок сплати акцизного збору на тютюнові вироби, дослідивши досвід країн Європейського Союзу [58], який ґрунтується на дотриманні Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16.12.2008 [59] щодо загальних умов справляння акцизів і скасування Директиви Ради 92/12/ЄЕС [60].

Так, у Німеччині, сплата акцизного податку на тютюнові вироби прив'язана до моменту отримання марок акцизного збору і в більшості випадків не збігається з датою їх отримання. Однак порядок сплати податку в цій країні значно відрізняється від діючого в нашій країні. Німецьке законодавство дозволяє відкласти акцизний збір залежно від виду тютюнових виробів. Для сигарет застосовується така процедура оплати: якщо марки акцизного податку придбані до 15 числа поточного місяця, платник може сплатити податок (зобов'язання за рахунок отримання цих марок, що дорівнює акцизному збору) до 12 числа місяця, що настає за поточним; якщо акцизні марки придбані після 15 числа поточного місяця, платник може сплатити акцизний збір до 27 числа місяця, що настає за поточним [61, с. 47].

Таким чином, в Німеччині фактична сплата акцизного збору на сигарети може відбутися через місяць або майже півтора місяця після придбання акцизних марок.

Для всіх інших тютюнових виробів у Німеччині процедура сплати акцизного податку така: якщо марки акцизного податку придбані до 15 числа поточного місяця, платник може сплатити акцизний збір до 1 місяця після поточного місяця. Якщо акцизні марки придбані після 15 числа поточного місяця, платник може сплатити акцизний збір до 10 числа місяця, який настає через місяць після поточного [62, с. 376-377]. Тобто для тютюнових виробів,

окрім сигарет, затримка сплати акцизного податку може становити майже два місяці, що пов'язано насамперед із більш тривалим періодом обігу сигарет та іншого тютюну для куріння, ніж сигарети.

У Хорватії було запроваджено простіший порядок сплати акцизного податку на тютюнові вироби: акцизний збір сплачується протягом 30 календарних днів з дати отримання марок акцизного збору. Натомість у Словенії платники податків подають декларацію з акцизного податку до 25 числа місяця, наступного за звітним, та сплачують податок до кінця місяця, наступного за звітним. Ця модель стягнення акцизного податку дуже схожа на процедуру перерахування акцизного податку на тютюнові вироби до бюджету, який діяв в Україні до 2013 року [63, с. 45].

Не надто вдалою ідеєю є значне підвищення ставок акцизного податку, враховуючи досвід інших держав, які пройшли аналогічний етап адаптації акцизного законодавства до вимог директив Європейського Союзу.

Як показує подібна практика, зміна ставок призводить до поширення заходів оптимізації сплати акцизного податку з тютюнових виробів у формі форстолінгу, тобто створення значних запасів на складах виробників тютюнової продукції із марками, які були придбані ще до підвищення ставок акцизного податку. Виробники, знаючи про підвищення акцизного податку на певне число року, збільшують обсяги виробництва тютюнових виробів до такої дати, що допомагає мінімізувати сплату податкових зобов'язань у майбутні періоди — після підвищення ставки акцизу. На випадок на цього країни Європи розробили ряд заходів протидії форстолінгу:

встановлення квот щодо обсягу виданих акцизних марок для виробника або імпортера;

обмеження обсягу тютюнових виробів, які можуть бути випущені для споживання;

встановлення кінцевої дати продажу товару з відповідними акцизними марками по каналах оптової торгівлі, або одночасно оптової і роздрібною торгівлі;

перерахунок суми податкових зобов'язань з акцизного податку на дату фактичної реалізації продукції споживачу» [64, с. 61].

До речі, серед країн Європейського Союзу поширеною є практика використання акцизних податків для певних екологічних цілей, коли шляхом включення шкідливих для навколишнього середовища товарів до переліку підакцизних держави намагаються скоротити їх виробництво, імпорт та споживання.

Таким чином, незважаючи на процеси гармонізації правил справляння акцизного податку, між Україною та іноземними державами залишається великий простір для запровадження акцизного податку з інших товарів та за власними ставками. Розглянуті вище приклади свідчать про активне використання цими країнами акцизних податків в якості не тільки інструменту для наповнення дохідної частини бюджету, а й для вирішення власних, актуальних екологічних та соціальних завдань.

3.2. Шляхи вдосконалення законодавчого регулювання акцизного оподаткування в Україні

Аналізуючи чинне законодавство в аспекті правового регулювання справляння акцизного податку в Україні, ми виділили наступні недоліки чинного механізму справляння акцизного податку:

суттєве підвищення ставок акцизного податку зумовило, з одного боку, зростання цін на підакцизні товари, а з іншого - збільшення обсягів тіньового обігу підакцизних товарів;

недостатній рівень захисту від підробок вітчизняних акцизних марок;

недостатній рівень повноважень працівників податкових та митних органів, задіяних у сфері контролю за виробництвом і обігом підакцизних товарів, а також недостатній рівень відповідальності за їх дії чи бездіяльність у сфері контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів;

відносна дорожнеча їх адміністрування та недостатня ефективність у

частині поліпшення структури споживання через зменшення в ній частки шкідливих товарів, оскільки відбувається зміщення таких товарів в «тіньовий» сектор.

У сучасних умовах своєчасне та в належному обсязі надходження платежів до бюджетів є вкрай важливим, бо дозволяє забезпечити фінансування державою її функцій та загалом підтримувати її належне функціонування. Значну частину таких надходжень становить акцизний податок, що сплачується на користь держави [65, с. 37].

Ми вважаємо, що основними напрямками удосконалення оподаткування акцизним податком має стати адаптація вітчизняної системи законодавчого обґрунтування справляння акцизного податку до норм та вимог Європейського Союзу в питаннях гармонізації бази та об'єктів оподаткування, термінології та податкових ставок.

Відповідно до статті 352 Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [58], якою передбачається виконання Україною зобов'язань щодо наближення вітчизняного законодавства з непрямих податків до законодавства Європейського Союзу, Сторони розвивають співробітництво і гармонізують політику щодо протидії та боротьби із шахрайством і контрабандою підакцизних товарів. Це співробітництво, зокрема, передбачає поступове зближення акцизних ставок на тютюнові вироби, наскільки це можливо.

Окрім цього, відповідно до статті 350 Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої [58] Сторони визнають і зобов'язуються застосовувати принципи належного управління у сфері оподаткування, зокрема принципи прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції, яких дотримуються держави-члени на рівні Європейського Союзу. З цією метою без упередженості щодо компетенції Європейського Союзу та держав-членів

Сторони покращують міжнародне співробітництво у сфері оподаткування, сприяють збору законних податкових надходжень та розвивають заходи ефективної імплементації вищезазначених принципів.

У сфері акцизного оподаткування важливим аспектом є гармонізація законодавства України до стандартів, що закріплені на сьогодні в директивах та регламентах Європейського Союзу щодо акцизів. При цьому необхідним є врахування двох етапів процесу гармонізації правового регулювання акцизного оподаткування в Європейському Союзі: формування спільних засад правового регулювання оподаткування акцизів на рівні Європейського Союзу та приведення у відповідність законодавства держав-членів до норм права Європейського Союзу у цій сфері [66, с. 273].

Досвід європейських країн повинен використовуватися при реформуванні української податкової системи в частині акцизного оподаткування із врахуванням особливостей, рівня розвитку та рівня готовності вітчизняної економіки.

Основними напрямками вдосконалення вітчизняного акцизного оподаткування ми вважаємо:

автоматизацію процесів адміністрування справляння податків та митних платежів, що забезпечить обмеження впливу людського фактору на систему оподаткування;

гармонізацію законодавчої системи в сфері акцизного оподаткування до норм та правил Європейського Союзу;

формування акцизної політики з пріоритетністю підтримки національного виробника та малого бізнесу;

можливості збільшення надходжень до бюджету від оподаткування акцизним податком при збереженні рівноваги податкового навантаження.

Відповідно до статті 61 Податкового кодексу України податковий контроль - система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю

правильності розрахунку, повноти та своєчасності сплати податків та зборів, регулювання руху грошових потоків, розрахунково-касових операцій, патентування, ліцензування та іншого, контроль за яким покладено на контролюючі органи [2].

Згідно з пунктом 61.2 статті 61 Податкового кодексу України податковий контроль акцизного податку здійснюється органами, зазначеними у статті 41 Податкового кодексу України, в межах їх повноважень [2].

Аналізуючи сучасне законодавство в сфері регулювання акцизу, серед шляхів удосконалення податкового контролю акцизного податку ми виділили наступні:

- зменшення податкового навантаження на платників податків при одночасному пошуку шляхів розширення податкової бази;

- зниження ставки акцизного податку, що дозволить вивести ділову активність в Україні з тіні;

- спрощення та оптимізація процедур реєстрації матеріалів за результатами перевірок акцизного податку;

- підвищення якості обслуговування та проведення консультаційної роботи з платниками акцизного податку;

- удосконалення системи кабінетного аудиту як методу визначення напрямків та перспектив податкового контролю акцизного податку, що дозволило б оперативно реагувати на порушення податкового законодавства та ефективно застосовувати відповідні санкції;

- регулярний моніторинг рівня кваліфікації працівників контролюючих органів у сфері оподаткування, забезпечення гідної заробітної плати кваліфікованим інспекторам.

Далі зазначимо, що насправді домінування неякісної підакцизної продукції на внутрішньому ринку та часті випадки контрабанди цієї продукції в Україну свідчать про неадекватний рівень державного (включаючи податкове) регулювання внутрішнього ринку підакцизних

товарів. Ось чому механізми оподаткування акцизами вимагають посиленої уваги з боку науковців, завданням яких у цій галузі досліджень є насамперед посилення регуляторних властивостей акцизного податку та обмежень за допомогою податкових механізмів незаконного виробництва та обігу тих товарів, що підлягають оподаткуванню в Україні [66, с. 273-274].

Слід зазначити, що акцизний податок завжди був і залишається значним джерелом доходу для державної казни та є суттєвим важелем державного регулювання виробництва та обігу підакцизної продукції.

В той же час, з прийняттям Податкового кодексу України та набуттям чинності Закону України від 06.12. 2012 р. № 5519-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів» та Закону України від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році», механізм справляння акцизного податку зазнав значних змін, основними з яких є розширення переліків підакцизних товарів, а також поетапне підвищення ставок цієї податкової форми та запровадження акцизних накладних [67].

Після всіх перетворень механізму збору акцизного податку він має ряд недоліків, пов'язаних зі зростанням фіскальних властивостей цієї податкової форми та зменшенням регулятивного впливу на виробництво та обіг підакцизної продукції.

Зокрема, до недоліків сучасного механізму збору внутрішнього акцизу, як переконливо свідчать результати дослідження, належать:

значне підвищення ставок акцизного податку призвело, з одного боку, до зростання цін на підакцизні товари, а з іншого - до зростання тіньового обороту підакцизних товарів;

недостатній рівень захисту від підробки вітчизняних акцизних марок;

недостатній рівень авторитету працівників державних фіскальних органів, задіяних у сфері контролю за виробництвом та обігом підакцизної

продукції, а також недостатній рівень відповідальності за свої дії або бездіяльність у сфері контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів (продукції) [68, с. 89].

Тому можемо стверджувати, без перебільшення, що поточна процедура внутрішнього оподаткування акцизами потребує подальшого вдосконалення, завданням якої має бути запобігання тіньовому обігу підакцизної продукції та забезпечення впровадження регулюючої функції.

Отже, основними кроками на шляху вдосконалення механізму акцизного податку, на наш погляд, повинні бути:

- забезпечення стабільності ставок цієї виплати протягом тривалого періоду (щонайменше кілька років);

- введення більш захищених від підробок акцизних марок на алкоголь та тютюнові вироби;

- розширення прав та підвищення рівня відповідальності працівників державних органів, залучених до сфери контролю за виробництвом та обігом підакцизної продукції;

- значне збільшення переліку підакцизних товарів за рахунок ювелірних виробів, дорогого імпортного офісного обладнання та інших предметів розкоші.

Практична реалізація запропонованих нами напрямків удосконалення механізму акцизного податку призведе до формування прозорого та стабільного законодавчого поля діяльності платників цього платежу, сприятиме забезпеченню добросовісного конкурентного середовища та одночасно збільшить надходження від акцизного податку до державного бюджету.

Отже, незважаючи на суттєве вдосконалення механізму збору акцизного податку, яке відбулося в Україні внаслідок прийняття Податкового кодексу та низки змін до цього законодавства, чинна процедура збору цієї податкової форми містить ряд невідповідностей.

Основні проблеми його функціонування пов'язані, насамперед, зі

зростанням фіскальних властивостей та зменшенням регуляторного впливу цього платежу. Тому нагальною потребою сьогодні є необхідність суттєво вдосконалити процедуру нарахування та сплати акцизного збору шляхом посилення його регуляторних властивостей та розширення бази оподаткування [69, с. 27].

Поряд із цим значна увага в процесі адміністрування акцизного податку державними фіскальними органами повинна надаватися боротьбі з незаконним виробництвом та обігом підакцизної продукції.

Уже кілька років поспіль сфера акцизного оподаткування в Україні зазнає суттєвих законодавчих змін. Оскільки Україна знаходиться на шляху євроінтеграції, це вимагає більш активної адаптації вітчизняного законодавства до права Європейського Союзу. Адаптація законодавства України передбачає реформування її правової системи та поступове приведення у відповідність із європейськими стандартами. Важливою передумовою процесу євроінтеграції є гармонізація податкових систем країн. Невідповідності в системах оподаткування Європейського Союзу та України створюють перешкоди на шляху формування єдиного ринку [70, с. 73].

Важливим кроком на шляху до вдосконалення законодавчого регулювання акцизного оподаткування в Україні є гармонізація ставок акцизного податку з країнами Європейського Союзу на тютюнові вироби, нафтопродукти, алкоголь та алкогольні напої [71]. В Україні ставки на ці підакцизні товари значно нижчі, ніж в країнах Європейського Союзу. Підведення ставок акцизного податку до рівня країн Європейського Союзу у напрямку детінізації економіки забезпечить зростання доходів бюджету та запобігання контрабанді алкоголю та тютюнових виробів до європейських країн.

Водночас цей захід матиме позитивний соціальний ефект, оскільки діятиме як економічний фактор зменшення споживання соціально небезпечних продуктів (алкоголю, тютюнових виробів). Однак слід посилити державний контроль за незаконним виробництвом, продажем алкоголю та

тютюнових виробів і зробити все можливе для уникнення форстолінгу, тобто створення значних запасів на складах виробників тютюнової продукції із марками, які були придбані ще до підвищення ставок акцизного податку [72, с. 99].

Україна може зосередитись на порядку сплати акцизного податку на тютюнові вироби, який діє в Німеччині [63], що вирішить проблему відвернення оборотних коштів платників податків. Але такий порядок передбачає складнішу процедуру адміністрування, ніж сплата акцизного податку після подання податкової декларації, як це було в нашій країні до 2013 року. У разі повернення до цієї практики виробники та імпортери тютюнових виробів зможуть сплатити акцизний податок до бюджету у термін від трьох тижнів до майже двох місяців після отримання акцизних марок (залежно від дати їх надходження), що частково компенсує негативний вплив на їх фінансовий стан динамічного підвищення ставок акцизного податку.

Найкращим варіантом буде повернення до перерахування акцизного збору протягом десяти днів після подання декларації про акцизний податок з 2021 року. Тимчасовий розрив грошових коштів між акцизним збором на тютюнові вироби внаслідок такої лібералізації процедури оплати може бути компенсований обмеженням обсягу ухилення від сплати акцизного податку та його ухилення. Це дозволить накопичити додаткові бюджетні ресурси за допомогою заходів, які ускладнять застосування небажаної податкової практики з боку держави та усунуть одну з передумов подальшої тінізації ринку тютюнових виробів [58].

Оскільки більшу частину ринку втрачають чесні виробники та імпортери тютюнових виробів, суттєвою є втрата не лише акцизного збору, а й ПДВ та податку на прибуток. Інші переваги повернення сплати акцизного податку на тютюн протягом десяти днів після подання податкової декларації включають сприяння збільшенню інвестицій з наявних фінансових ресурсів та покращенню умов бізнесу в Україні, що позитивно вплине на формування

довгострокових доходів бюджету [72].

Оскільки сфера акцизного оподаткування на сьогодні є однією з центральних сфер, що підлягає реформуванню з огляду на підписання Україною Угоди про асоціацію з Європейським Союзом, за останні роки правове регулювання акцизного податку зазнало істотних змін. І якщо спочатку більшість таких змін стосувалися лише наближення розміру ставок акцизного податку в Україні до мінімальних розмірів, встановлених в Європейському Союзі, то наразі можна відмітити також і певні зміни в механізмі акцизного податку та його адмініструванні [73, с. 149-150].

Удосконалення системи оподаткування акцизами в Україні може відбуватись шляхом:

удосконалення системи контролю за виробництвом та обігом підакцизної продукції;

використання одного з режимів державної монополії на оптову та роздрібну торгівлю або її постійний контроль з боку держави;

удосконалення єдиної автоматизованої електронної системи моніторингу виробництва та обігу підакцизної продукції, включаючи спиртовмісні рідини, з метою запобігання шахрайству;

підвищення ефективності роботи акцизних складів з урахуванням світового досвіду.

Впровадження заходів відповідно до вищезазначених керівних принципів сприятиме підвищенню ефективності внутрішнього оподаткування акцизами, а також допоможе протидіяти тіньовим явищам економічної діяльності, які сьогодні є ключовою проблемою національної економіки.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У роботі здійснено теоретичне узагальнення правового регулювання акцизного податку в Україні. Відповідно до поставленої мети та сформульованих завдань на основі проведеного дослідження було зроблено такі висновки:

1. Хоч історія і не зберегла точних документальних свідчень про час виникнення митних податків на території України, вже в V-IV ст. ст. до н. е. в містах Причорномор'я існували митні порядки; такі порядки регулювали товарні відносини і в Скіфській державі, що торгувала та воювала з Ольвією, Херсонесом та іншими містами. Податкова система в Україні починає свою історію у VIII-XII століття, з часу утворення Київської держави - Русі. Найдавнішою системою прямих податків на утримання княжого двору та дружини була данина в Київській Русі, яка сплачувалася, як правило, сільськогосподарською та промисловою продукцією (хутро, віск, мед, хліб, шкури тощо).

2. Акцизний податок являє собою непрямий податок на окремі товари, які включаються до ціни товару й оплачуються покупцями. Ці податки встановлюються, як правило, на дефіцитну та високорентабельну продукцію і товари, що є монополією держави. Особливістю акцизного податку треба визнати, насамперед, регулюючу функцію податків. Саме через неї здійснюється коригування попиту та пропозиції при підвищенні ціни товару за рахунок включення до неї акцизного податку під час реалізації продукції. Однак в Україні можна констатувати превалювання фіскального інтересу в акцизному оподаткуванні, про що, серед іншого, свідчить розширений перелік тютюнових виробів, з яких сплачується акцизний податок.

3. Виходячи з вітчизняного та закордонного досвіду, ми визначили товари, які підлягають оподаткуванню акцизним податком:

споживання таких товарів шкодить або здоров'ю людини, яка їх споживає, або навколишньому середовищу;

товари, що належать до категорії предметів розкоші; виробництво таких товарів характеризується дуже високою рентабельністю;

сфера обігу товарів знаходиться під державним контролем.

4. Виокремлено такі ознаки акцизного податку: це податок на специфічні товари, який справляється у зв'язку із виробництвом та імпортом таких товарів, обчислюється на базі їх об'єктивних характеристик та встановлюється у вигляді певної суми грошей з одиниці товару або у вигляді відсотку від ціни (вартості) товарів; він є непрямим податком на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом України як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції).

5. Об'єкт оподаткування акцизним податком визначається як відповідні операції з підакцизними товарами, однак чине законодавство потребує формування чіткого понятійного апарату, оскільки Податковий кодекс України не містить конкретизованого поняття «об'єкт оподаткування». Тому з метою максимальної коректності викладення норм податкового закону правове закріплення об'єкта оподаткування стосовно кожного конкретного податку повинно бути обов'язковим для уникнення правових конфліктів та ухилення від сплати законно встановлених платежів.

6. Аргументовано, що платники акцизного податку є спеціальними зобов'язаними суб'єктами, спеціальний статус яких обумовлений їхнім зв'язком із предметом оподаткування (підакцизними товарами) та законодавчою вимогою щодо їх окремої реєстрації.

7. Суми податку перераховуються до бюджету платниками акцизного податку протягом 10 календарних днів після останнього дня відповідного граничного строку, передбаченого Податковим кодексом України, для подання податкової декларації за місячний податковий період.

8. Існуючий порядок сплати акцизного податку в Україні суперечить сутності акцизного податку як непрямиго податку на споживання, і є достатньо обтяжливим для платників акцизного податку. Вважаємо логічною

таку юридичну конструкцію акцизного податку, у якій об'єктом оподаткування буде визнаватися саме виробництво та імпорту підакцизних товарів, оскільки фактично це є єдиними шляхами потрапляння таких товарів на внутрішній ринок країни. Одночасно з цим дату виникнення податкових зобов'язань щодо вироблених та імпортованих підакцизних товарів варто пов'язувати вже з моментом їх випуску для споживання.

9. Виходячи з аналізу міжнародного досвіду у сфері оподаткування акцизами, зазначаються такі напрямки його впровадження у вітчизняну практику:

гармонізація ставок акцизного податку з країнами Європейського Союзу на тютюнові вироби, нафтопродукти, алкоголь та алкогольні напої. В Україні ставки на ці підакцизні товари значно нижчі, ніж в країнах Європейського Союзу;

удосконалення системи оподаткування акцизами в Україні такими шляхами: покращення системи контролю за виробництвом та обігом підакцизної продукції; використання одного з режимів державної монополії на оптову та роздрібну торгівлю або її постійний контроль з боку держави; вдосконалення єдиної автоматизованої електронної системи моніторингу виробництва та обігу підакцизної продукції, включаючи спиртовмісні рідини, з метою запобігання шахрайству; підвищення ефективності роботи акцизних складів з урахуванням світового досвіду.

10. Використання податків як фіскальних інструментів для регулювання споживання шкідливих для здоров'я харчових продуктів є однією зі світових тенденцій податкової політики розвинутих держав, яку варто перейняти Україні. Акцизний податок, що встановлюється відповідно до обсягу або ваги товару та включається до роздрібної ціни, вважається найефективнішим та найзручнішим податком для оподаткування «шкідливих» харчових продуктів. Важливим при цьому є чітке визначення таких харчових продуктів із безпосередньою вказівкою на ті інгредієнти (та їх вміст), що вважаються шкідливими для здоров'я. В ідеалі, рівень оподаткування солодких напоїв

повинен зростати зі збільшенням вмісту цукру як цільового інгредієнта.

11. Беручи до уваги результати нашого дослідження, для вдосконалення законодавчого регулювання акцизного оподаткування в Україні ми пропонуємо:

з огляду на те, що законодавство не надає чіткого визначення поняттю «об'єкт оподаткування», доповнити статтю 213 Податкового кодексу України окремим пунктом, в якому поняття «об'єкт оподаткування акцизним податком» має визначатися як «операції з підакцизними товарами, що виникають стосовно предмета оподаткування, обумовлюють наявність економічного блага в платника податків та, як наслідок, появу в нього обов'язку зі сплати непрямого податку».

повністю автоматизувати процеси адміністрування справляння акцизного податку не лише для пального та спирту етилового, а й інших підакцизних товарів шляхом створення Єдиного реєстру платників акцизного податку з реалізації підакцизних товарів, що призведе до спрощення процедури сплати акцизного податку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: Закон від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР. *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
2. Податковий кодекс України: закон України від від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. Кучерявенко М. П. Податкове право: підручник. Харків: Право, 2013. 536 с.
4. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. Москва: Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2002. 555 с.
5. Буканов Г. М., Купін А. П. Проблема історії розвитку акцизного податку. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Юридичні науки*. 2017. Вип. 1(2). С. 12-15.
6. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс: підручник. Київ: Юрінком Інтер, 2010. 808 с.
7. Глиняний В.П. Історія держави і права зарубіжних країн: навч. посіб. – Київ: Істина, 2009. 768 с
8. Сперанский М. М., Тургенев Н. И., Орлов М. Ф. У истоков финансового права. Москва: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 1998. 432 с.
9. Гурьев А.Н. Прямые и косвенные налоги. Про и Contra / А.Н. Гурьев. - СПб. : Тип. А.С. Суворина, 1893. - 110 с.
10. Баранова В. Г. Податкова система / В. Г. Баранова. Одеса: ОНЕУ, 2014. 344 с.
11. Black's Law Dictionary, 7th ed. Bryan A.Garner, ed. St. Paul: «West Group», 1999. 1738 p.
12. Cnossen Sijbren. Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving. Oxford University Press, 2005. 268 p.
13. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарантул. З.С. Варналій. Київ: Знання, 2008. 675 с.
14. Покатаєва О.В. Проблемні питання стягнення акцизного податку за Податковим кодексом України. *Класичний приватний університет*. 2011. № 2 С. 745-749.

15. Гусєва В. О. Правове регулювання податку на додану вартість в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступення канд. юрид. наук: спеціальність 12.00.07. Харків, 2010. 20 с.
16. Сіренко М. М. До питання щодо розширення підстав справляння акцизного податку. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. Серія : Право.* 2016. № 2. С. 140-145.
17. Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Бойко Н. В. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування: наук.-практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2013. 336 с.
18. Лук'янцев С.О. Порівняльно-правова характеристика прямих та непрямих податків у світлі реформування механізму податку на прибуток підприємств. *Науковий вісник публічного та приватного права.* 2017. No 3. С. 89– 94.
19. Дмитренко Е. С. Фінансове право України. Загальна частина : нав. посіб. Київ: Алерта, 2006. 376 с.
20. Казацька М. Д. Щодо питання теоретичного та законодавчого визначень об'єкта оподаткування. *Підприємництво, господарство і право.* 2017. No10. С. 145–150.
21. Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право: Навч. посіб. Київ, 2012. 312 с.
22. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2010. 433 с.
23. Романова Г. С. Правове регулювання обліку об'єкту оподаткування: дис. на здобуття наук. ступення канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2015. 202 с.
24. Хомутич В. Ю. Загальні засади встановлення податків та зборів: дис. на здобуття наук. ступення канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2015. 193 с.
25. Липко О.Ю. Правове регулювання механізму податку: поняття та складові: дис. на здобуття наук. ступення канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2013. 207 с.
26. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / за заг. ред. М. Я. Азарова. Київ : Міністерство фінансів України. 2010. Ч. 3. 516 с.
27. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального: закон України від 1995 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80#Text>

28. Степанов В. С. Особливості законодавчого статусу платників акцизного податку, які виконують операції з давальницькою сировиною. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2016. № 1. С. 230-235.
29. Шаренко М. С. Правове регулювання платників акцизного податку. *Форум права*. 2011. № 3. С. 854-857.
30. Піддубна Д.В. Правове регулювання обліку платників податків як елемент податкової діяльності держави: автореф. дис. на здобуття наук. ступення канд. юрид. наук: спеціальність 12.00.07. Київ, 2008. 20 с.
31. Волкова О.Г. Деякі аспекти акцизного оподаткування в Україні. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 5. С. 146-150.
32. Покатаєва О. В. Проблемні питання стягнення акцизного податку за Податковим кодексом України. *Форум права*. 2011. № 2. С. 745-749.
33. Котенко Л. М., Фадєєв Г.М. Облік і звітність в оподаткуванні: навч. посіб. Харків: НТУ «ХП», 2014. 484 с.
34. Дозорець П.М. Форми податкового контролю органів державної фіскальної служби за обігом підакцизних товарів. *Науковий вісник Ужгородського Національного університету*: 2018. № 4. С. 88-93.
35. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків: наказ Міністерства фінансів України 28.12.2015 № 1204. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16#Text>
36. Про Порядок обліку, зберігання, оцінки конфіскованого та іншого майна, що переходить у власність держави, і розпорядження ним: постанова Кабінету Міністрів України від 25 серпня 1998 р. № 1340. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1340-98-%D0%BF#Text>
37. Митний кодекс України: закон України від 13.03.2012 року № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>
38. Господарський кодекс України: закон України від 16.01.2003 року № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
39. Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: навч. посіб. Тернопіль, 2004. - 332 с.
40. Карпенко С. П. Фіскальний та регуляторний потенціал акцизного податку в контексті оподаткування тютюнових виробів. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України*. 2015. № 3(8) С. 30-35.
41. Найденко О.Є. Податковий контроль: навчальний посібник. Харків; ХНЕУ, 2012. 224 с.

42. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография. Москва: ЮрИнфоР, 2009. 473 с.
43. Гетман К. О. Правова природа фіскальної функції податку: автореф. дис. на здобуття наук. ступення канд. юрид. наук: спеціальність 12.00.07. Запоріжжя, 2016. 19 с.
44. Сушкова О. Є. Система адміністрування акцизного податку в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Право*. 2014. Вип. 9 (5). С. 199-203.
45. Капустник В. В. Правове регулювання податкового періоду: автореф. дис. на здобуття наук. ступення канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2015. 20 с.
46. Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов, К.В. Петросянц. Адміністрування податків: навч. посіб. Харків, 2005. 210 с.
47. Михайлов І. М. Кримінальна відповідальність за незаконні дії з незаконно виготовленими, одержаними, підробленими марками акцизного податку: пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України*. 2015. № 4. С. 122-130.
48. Мединська Т. В. Особливості застосування акцизу в Україні та деяких країнах світу. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. № 22(2). С. 206-212.
49. Ткачик Ф.П. Удосконалення податкового контролю в Україні в контексті протидії ухиленню від оподаткування. *Юридична Україна*. 2017. № 4. С. 133-137.
50. Михайлов І. М. Предмет виготовлення, збуту та інших незаконних дій, пов'язаних зі збутом підроблених грошей, державних цінних паперів, білетів державної лотереї, марок акцизного податку та голографічних захисних елементів. *Право і суспільство*. 2014. № 6.1(2). С. 298-304.
51. Лук'янов В. Податкові імперативи та податкове регуляторне адміністрування в сучасних умовах. *Актуальні проблеми права*. - 2015. - № 2(164). С. 322-327.
52. Боровик П. М. Недоліки сучасного вітчизняного механізму справляння акцизного податку. *Збірник наукових праць Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2013. № 2(1). С. 73-81.
53. Соколовська А. М. Гармонізація адміністрування акцизного податку в Україні у процесі виконання Угоди про асоціацію. *Бізнес Інформ*. 2017. № 11. С. 389-394.

54. Гедзюк О. В. Адаптація законодавства України до законодавства європейського союзу у сфері оподаткування акцизним податком. *Європейські перспективи*. 2013. № 3. С. 197-202.
55. Карпенко С. П. Сутність та особливості акцизного оподаткування: світовий досвід та перспективи в Україні. *Право та держава*. 2017. № 2. С. 85-88.
56. Атаманчук Н. І. Особливості оподаткування акцизним податком у зарубіжних країнах. *Юридична Україна*. 2015. № 4. С. 36-40.
57. Хомутенко А. Адаптація зарубіжного досвіду оподаткування прибутку підприємств до вітчизняної практики. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. - 2016. - № 7. - С. 112-131.
58. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011
59. Про загальний режим акцизних зборів та якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС: Директива Ради ЄС 2008/118/ЄС від 16.12.2008р. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>
60. Директива Ради 92/12/ЄЕС «Про загальні положення стосовно виробів (товарів), що підлягають акцизному збору, а також утримання, переміщення та контролю таких виробів» від 25 лютого 1992 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_361
61. Євсєєва 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.
62. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права : антропосоціокультурний підхід : монографія. Чернівці, 2016. – 636 с.
63. Іскренко Л.П. Ухилення від сплати податків: передумови та напрями боротьби. URL: http://www.lef.lviv.ua/files/archive/2012/02_1_2012.pdf
64. Кощук Т. В. Адаптація податкового законодавства України стосовно справляння акцизного податку до директив ЄС. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України*. 2015. Вип. 3. С. 52–67.
65. Герасименко Н. Міжнародні податкові угоди: обмін інформацією. *Вісник. Право знати все про податки і збори*. – 2015. – №44. – С. 36-41.
66. Боровик П. М. Вдосконалення механізму податкового регулювання виробництва та обігу підакцизних продукції. *Бізнес Інформ*. 2013. Вип.82. С. 270-276.

67. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів: закон України від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5518-17#Text>

68. Дзюба О. М. Правове забезпечення організації обліку розрахунків із бюджетом за акцизним податком. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2019. Вип. 39. С. 87-93.

69. Іванов Ю. Б. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: монографія. Харків, 2019. – 448 с.

70. Кошук Т. В. Шляхи вдосконалення порядку сплати акцизного податку з тютюнових виробів в Україні. *Актуальні проблеми права*. 2019. № 4. С. 68-78.

71. Директива Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>

72. Даценко Г. В. Соціальний аспект впливу акцизного податку на тютюнові вироби в Україні та країнах ЄС. *Вісник Хмельницького національного університету*. Право. 2014. № 3(2). С. 95-100.

73. Атаманчук Н. І. Правове регулювання акцизного оподаткування у державах Європейського Союзу: досвід для України // Шляхи реформування юридичних наук у європейській простір: матеріали міжнародної наук.-практ. конф. (Херсон, 19 травня 2020 року). Херсон: Видавничий дім «Гельветика», 2020. 240 с.