

Атаманчук Н. І.,
кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту права
Національного університету державної фіскальної служби України

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ В УКРАЇНІ

Анотація. Статтю присвячено вивченню особливостей правового регулювання акцизного податку з алкогольних напоїв, проблемних аспектів і шляхів їх вирішення. Досліджено розбіжності щодо визначення бази оподаткування акцизним податком у законодавстві Європейського Союзу та в податковій системі України. Запропоновано використання практики правового регулювання акцизного оподаткування алкогольних напоїв Європейського Союзу в податковій системі України.

Ключові слова: акцизне оподаткування, акцизний податок, акцизний податок на алкогольні напої, пиво, Директиви Ради Європейського Союзу, Податковий кодекс України.

Постановка проблеми. Підписана Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом і його державами-членами, з іншої сторони (далі – Угода про асоціацію) [1], сприяє наближенню України до європейського політичного, економічного та правового простору та передбачає, насамперед, гармонізацію законодавства України з правом Європейського Союзу (далі – ЄС). Сторони цієї Угоди взяли на себе зобов'язання щодо застосування принципів належного управління у сфері оподаткування, що має на меті встановлення фіскальної нейтральності, спрощення умов торгівлі для зовнішніх і внутрішніх агентів та створення умов для ефективного функціонування внутрішнього ринку ЄС. Саме тому особливого значення набуває питання імплементації директив як у сфері непрямого оподаткування загалом, так і акцизного оподаткування зокрема.

Система акцизного оподаткування у провідних країнах світу формується з урахуванням необхідності дотримання балансу інтересів виробників і споживачів, суспільної необхідності підтримки галузей і регіонів, зайнятості населення, інших пріоритетів соціально-економічної політики. Також враховуються питання здоров'я населення, суспільного порядку, необхідності обмеження соціальних наслідків зловживання алкоголем [2, с. 88].

У контексті викладеного оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв в Україні, в умовах вступу до ЄС, потребує глибокого дослідження, узагальнення правових проблем і запозичення позитивного зарубіжного досвіду їх вирішення.

Проблемам акцизного оподаткування присвячено наукові дослідження В. Андрущенка, В. Вишневського, Д. Гетманцева, О. Данілова, Ю. Іванова, Л. Касьяненко, В. Коротуна, М. Кучерявенка, І. Луїної, І. Лютого, О. Оксенюк, В. Опаріна, А. Соколовської, В. Федосова, І.І. Хлебнікової, С. Юргелевича та ін. Питання гармонізації непрямого оподаткування з міжнародними стандартами розглядали Д. Волков, Л. Демиденко, П. Па-

цурківський, О. Покатаєва, В. Слепець, К. Ященко, І. Євсєєва та ін.

Не зменшуючи вагомості наукових напрацювань провідних вчених, зауважимо, що питання правового регулювання акцизного податку з алкогольних напоїв залишається недостатньо дослідженим і зумовлює необхідність поглиблення та розширення дослідження в умовах реформування податкового законодавства та гармонізації з нормами ЄС.

Метою статті є дослідження особливостей правового регулювання акцизного податку з алкогольних напоїв, проблемних аспектів і шляхів реформування чинного податкового законодавства.

Виклад основного матеріалу. Правове регулювання акцизного податку в Україні здійснюється відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [3]. П. 14.1.4 ст. 14 ПКУ акцизний податок визначається як непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції). Підакцизними товарами (продукцією), згідно з п. 14.1.145 ст. 14 ПКУ, є товари за кодами відповідно до УКТ ЗЕД, на які цим Кодексом встановлено ставки акцизного податку. Ст. 215 ПКУ чітко визначає перелік підакцизних товарів. Одним із цих товарів є спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу «живого» бродіння). Спирт етиловий, за п. 14.1.237 ст. 14 ПКУ, – це всі види ректифікованого та дистильованого спирту етилового, біоетанол, інші види спирту етилового, зазначені у товарних позиціях 2207 та 2208 згідно з УКТ ЗЕД [3]. У п. 14.1.5. ст. 14 ПКУ законодавець алкогольні напої визначає як продукти, одержані шляхом спиртового бродіння цукровмісних матеріалів або виготовлені на основі харчових спиртів із вмістом спирту етилового понад 0,5% об'ємних одиниць, зазначених у товарних позиціях 2203, 2204, 2205, 2206 (крім квасу «живого» бродіння), 2208 згідно з УКТ ЗЕД, а також із вмістом спирту етилового 8,5% об'ємних одиниць і більше, які зазначені у товарних позиціях 2103 90 30 00, 2106 90 за УКТ ЗЕД [3]. Відповідно до 14.1.144 ст. 14 ПКУ пиво є насиченим діоксидом вуглецю пінистим алкогольним напоєм із вмістом спирту етилового від 0,5% об'ємних одиниць, отриманим під час бродіння охмеленого суслу пивними дріжджами, що належить до товарної групи УКТ ЗЕД за кодом 2203 [3].

Розділом VI ПКУ визначено систему елементів податкового механізму акцизного податку, таких як: платники (ст. 212 ПКУ), об'єкти оподаткування (ст. 213 ПКУ), база оподаткування (ст. 214 ПКУ), перелік підакцизних товарів і ставки податку (ст. 215 ПКУ), дата виникнення податкових зобов'язань (ст. 216 ПКУ), порядок обчислення (ст. 217–218,

ст. 220–221 ПКУ), строки сплати податку (ст. 222 ПКУ), складення та подання декларації з акцизного податку (ст. 223 ПКУ), контроль за сплатою податку (ст. 224 ПКУ) та ін. [3].

Особливості обчислення саме акцизного податку з алкогольних напоїв визначає ст. 225 ПКУ. Зокрема, суб'єкт господарювання зобов'язаний сплатити податок або подати контролюючому органу за своїм місцезнаходженням до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на алкогольні напої (крім виноматеріалів і вермутів), податковий вексель, який є забезпеченням виконання зобов'язання такого платника у строк до 90 календарних днів, починаючи з дня видачі податкового векселя, сплатити суму податку, розраховану за ставками для цієї продукції. Розрахунок суми зменшення податку проводиться у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України [4].

Основні зміни податкового законодавства у 2018 р. реалізовані Законом України від 07 грудня 2017 р. № 2245-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» [5]. Зокрема, ставки акцизного податку на спирт, пиво й алкогольні напої не збільшено, крім планового вирівнювання пільгової ставки на коньяк до ставки на інші спиртові дистилати (загальне збільшення на 12%). Змінами уточнено формулювання норми щодо оподаткування акцизним податком за зниженою ставкою збродених напоїв, одержаних виключно шляхом природного (натурального) бродіння фруктових, ягідних і фруктово-ягідних соків, із вмістом спирту етилового не більше 8,5% об'ємних одиниць (без додання спирту) задля можливості застосування зниженої ставки також для сумішей таких збродених напоїв і сумішей таких збродених напоїв із безалкогольними напоями із вмістом спирту не більше 8,5% об'ємних одиниць (без додання спирту) [6].

Необхідно зазначити, що на розгляд у Парламент України був поданий проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставок деяких податків» від 17 вересня 2018 р. № 9085 [7], яким пропонувалося додатково збільшити ставку акцизного податку на 9%. Головне науково-експертне управління апарату ВРУ, податковий комітет ВРУ вказали, що «пропозиції законопроекту <...> не повною мірою узгоджуються з вимогами пп. 4.1.9 п. 4.1. ст. 4 ПК України, яким визначено принцип стабільності податкового законодавства України. За його змістом зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки». Вказаний законопроект не був прийнятий, у зв'язку з чим ставки акцизного податку на алкогольні напої у 2019 р. залишені без змін.

Поділяємо думку вчених, які стверджують, що сьогодні для України одним із найбільш актуальних питань залишається пошук ефективних механізмів регулювання структури та рівня споживання алкогольних напоїв, зважаючи на наявні розриви в застосовуваних ставках акцизного податку, що особливо стосується пива [2, с. 96].

Як слушно зауважує І.О. Євсєєва, законодавство ЄС в оподаткуванні пива особливу увагу приділяє саме врахуванню міцності кінцевого продукту. Ставка податку встановлюється на кожен градус Плато або градус міцності алкоголю. У підсумку виходить, що чим міцніше пиво, тим вищий акцизний збір на та-

кий вид товару. В Україні ПКУ встановлює ставку акцизного податку у гривнях за 1 літр пива, не враховуючи міцність продукту. Якщо застосовувати порядок нарахування податку для продуктів категорії «пиво», наведений у Директиві Ради 92/83/ЄЕС, сума сплаченого податку для пива з меншою міцністю зменшиться, тоді як для пива з більшою міцністю зросте. Тому, як пише вказаний вчений, для реалізації положень Угоди про асоціацію й адаптації положень Директиви Ради 92/83/ЄЕС необхідно внести зміни до пп. 215.3.1 п. 215.3 ст. 215 ПК України та встановити одиницею виміру категорії «пиво» гривню за 1 літр 100% спирту [8, с. 29–30].

Директива Ради 92/83/ЄС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої» [9] застосовується у взаємозв'язку з Директивою Ради 92/84/ЄС «Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 р. [10], що встановлює ставки на акцизний збір залежно від міцності алкогольних напоїв. У контексті викладеного для України необхідний перегляд норм, які регулюють механізм адміністрування акцизного податку, з урахуванням Директив Ради ЄС, з метою реформування податкового законодавства та встановлення єдиного підходу до визначення бази оподаткування акцизного податку, застосування єдиних податкових термінів і спрощення ведення зовнішньоекономічної діяльності.

Необхідно зазначити, що Парламентом України розглядається проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком окремих товарів» від 07 серпня 2017 р. № 7019 [11], яким пропонується оподаткування акцизним податком енергетичних напоїв за ставкою 7 грн за 1 л таких напоїв. Як зазначається у пояснювальній записці до вказаного законопроекту, деякі країни запровадили оподаткування акцизним податком безалкогольних цукровмісних напоїв. Зокрема, Мексика запровадила акцизний податок на безалкогольні напої з додаванням цукру. В Угорщині оподатковується продукція з високим вмістом цукру, солі або кофеїну. Подібні норми щодо оподаткування енергетичних напоїв було запропоновано й у Проекті Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження ставок акцизного збору на енергетичні напої» від 24 квітня 2015 р. № 2740 [12].

Вважаємо, що започаткування практики оподаткування енергетичних безалкогольних напоїв, що містять кофеїн і є шкідливими для здоров'я, є необхідним кроком на шляху до зменшення обсягів споживання енергетичних напоїв й охорони здоров'я нашого населення та перспективним в аспекті наповнення дохідної частини бюджету за рахунок збільшення надходжень від акцизного податку.

Також варто зауважити, що у розвинутих країнах світу цінову політику використовують для запобігання надмірному вживанню алкоголю, а також з метою попередження та скорочення вживання алкоголю неповнолітніми. Завдання цінової політики, насамперед, полягає в зміні структури споживання населенням алкогольної продукції за рахунок зменшення частки споживання міцних спиртних напоїв за одночасного зниження загального рівня споживання чистого алкоголю в перерахунок на абсолютний спирт.

Як зазначає І.І. Хлебнікова, зміщення структури споживання алкогольних напоїв в Україні в бік більш міцних алкогольних напоїв відбуваються у зв'язку із невизначеністю державної

політики в питанні обігу і регулювання виробництва алкогольної продукції та пріоритету економічних інтересів у збиток охороні здоров'я населення України [13, с. 833].

Однак слід зважати на те, що надмірне зростання ставок податку залишається одним з основних чинників тінізації ринку алкогольних напоїв і, як наслідок, недоотримання податкових надходжень до бюджету. Незалежний аналітик ринку алкогольних напоїв Ігор Товкач зазначив, що тіньовий ринок уже відвоював у міцного алкоголю 65% всього ринку [14]. Відповідно, акцизна політика у сфері оподаткування алкогольних напоїв, на думку І.І. Хлебнікової, повинна реалізовуватися у поєднанні зі здійсненням державних, регіональних, місцевих заходів у сфері громадського здоров'я, зокрема в частині зменшення масштабів зловживання алкогольною продукцією та профілактики алкоголізму [13, с. 834].

На думку О.В. Долженкова, з метою детінізації виробництва й обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів необхідним і нагальним кроком є запровадження автоматизованого контролю за рухом підакцизних товарів, а саме АСЕК, електронної марки акцизного податку, що значно спростить документообіг у сфері обігу підакцизних товарів, дозволить знизити обсяги тіньового ринку підакцизних товарів і посилює контроль держави за обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів загалом [15].

Як зазначають вчені [2, с. 100–101], основними світовими тенденціями у сфері оподаткування алкогольних напоїв є: формування акцизної політики у сфері податкового регулювання алкогольного ринку з урахуванням національних традицій, на основі пошуку балансу інтересів виробників і споживачів, необхідності обмеження соціальних наслідків зловживання алкоголем; у реалізації заходів, направлених на зниження рівня споживання алкогольних напоїв, акцизний податок характеризується високою ефективністю; поступове збільшення загального рівня оподаткування алкогольних напоїв; використання електронних систем контролю за рухом алкогольних напоїв від виробника до споживача; використання повного або часткового звільнення від сплати акцизного податку вин натуральних виноградних; застосування диференційованого підходу для оподаткування алкогольних напоїв залежно від їх міцності, а також інших якісних і кількісних характеристик та ін.

Загальними тенденціями наглядової діяльності на алкогольному ринку у країнах ЄС та ОЕСР є: монополізація окремих сегментів ринку виробництва та реалізації спирту й алкогольної продукції; функціонування системи акцизних складів; делегування повноважень контролю, безпеки, обліку та відповідальності виробникам спирту й алкогольних напоїв за рахунок упровадження ліцензійних умов, технічних та електронних засобів обліку та контролю, що дозволило відійти від необхідності постійної присутності державних представників; страхове покриття ризиків недонадходження акцизів (бони, банківські та страхові гарантії, авансові внески, податкові векселі тощо); дистанціонування, спрощений контроль і ліцензійні умови невеликим виробникам натуральних вин і пива; постійний моніторинг руху підакцизних товарів із використанням інформаційних технологій [16, с. 15].

На думку І.І. Хлебнікової, напрямками діяльності та механізмами реалізації акцизної політики щодо попередження шкідливих наслідків зловживання алкогольними напоями можуть бути такі: створення прогресивної системи оподаткування алкоголь-

них напоїв з урахуванням їх міцності; вирівнювання доступності різних видів алкогольних напоїв з урахуванням доходів населення; заборона прямого або побічного стимулювання продажу алкогольних напоїв за цінами, меншими за собівартість, а також за цінами, нижчими за мінімальні, встановлені урядом; встановлення подвоєної ставки акцизу на ненатуральні слабоалкогольні напої у перерахунку на кількість одиниць спирту; припинення практики будь-якого субсидування для економічних суб'єктів, що займаються виробництвом і торгівлею алкогольними напоями; інвестування частки бюджетних надходжень від акцизного податку на алкогольні напої у фінансування заходів з охорони здоров'я; оплату соціально орієнтованих інформаційних програм і соціальної реклами стосовно переваг здорового способу життя і небезпеки алкоголізації населення здійснювати за рахунок витрат підприємств та організацій, а не з їхнього прибутку; посилення державного контролю за виробництвом та обігом алкогольних напоїв і збільшення покарання за вчинення контрабандних злочинів [13, с. 835].

Висновки. 1. Перед Україною, як державою, що є асоційованим членом ЄС, стоїть завдання імплементації та гармонізації національного законодавства з нормами ЄС. Особливого значення у цьому контексті набувають норми щодо акцизного оподаткування алкогольних напоїв і приведення їх у відповідність до Директиви Ради 92/83/ЄС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 р. та Директиви Ради 92/84/ЄС «Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 р. з метою встановлення єдиного підходу до визначення бази оподаткування акцизного податку, застосування єдиних податкових термінів і спрощення ведення зовнішньоекономічної діяльності.

Основними напрямками реформування акцизного оподаткування алкогольних напоїв в Україні вважаємо: поступове збільшення загального рівня оподаткування алкогольних напоїв; застосування диференційованого підходу до оподаткування алкогольних напоїв залежно від їх міцності, а також інших якісних і кількісних характеристик; встановлення подвоєної ставки акцизу на ненатуральні слабоалкогольні напої у перерахунку на кількість одиниць спирту; оподаткування безалкогольних енергетичних напоїв, що містять кофеїн і є шкідливими для здоров'я; інвестування частини бюджетних надходжень від акцизного податку на алкогольні напої у програми, направлені на попередження та припинення алкоголізму, а також на фінансування заходів з охорони здоров'я; використання електронних систем контролю за рухом алкогольних напоїв від виробника до споживача.

Перспективним аспектом реформування акцизного оподаткування на сучасному етапі є оподаткування безалкогольних енергетичних напоїв, які містять кофеїн і є досить шкідливими для здоров'я, а також віднесення їх до переліку підакцизних. Для цього необхідне внесення змін до ПКУ, а саме: доповнення ст. 14 ПКУ поняттям «підакцизних енергетичних напоїв»; доповнення п. 215.1 ст. 215 ПКУ новим підакцизним товаром – «підакцизні енергетичні напої». Вважаємо, що започаткування практики оподаткування безалкогольних енергетичних напоїв, що містять кофеїн, є необхідним кроком на шляху до зменшення обсягів споживання таких напоїв і перспективним в аспекті наповнення дохідної частини бюджету за рахунок збільшення надходжень від акцизного податку.

На нашу думку, такі уточнення повніше врахують наявну практику адміністрування акцизного податку з алкогольних напоїв і сприятимуть подальшому підвищенню ефективності механізму його дії.

Література:

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 30 листопада 2015 р. № 984_011. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011
2. Трансформація акцизної політики України : монографія / за заг. ред. В.І. Коротуна. Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. 404 с.
3. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4987>
4. Про затвердження Порядку проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку : постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1260. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1260-2010-п>
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році : Закон України від 07 грудня 2017 р. № 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19>
6. Основні зміни податкового законодавства у 2018 р., які стосуються акцизного податку. *Офіційний сайт Державної Фіскальної служби України*. URL: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/aktsizny-podatok/komentari-fahivtsiv-dps/323187>
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставок деяких податків : проект Закону України від 17 вересня 2018 р. № 9085. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64600
8. Євсєєва І.О. Напрями адаптації акцизного податку з алкогольних напоїв до права Європейського Союзу. *Фінансове право*. 2015. № 4 (34). С. 28–30.
9. Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої : Директива Ради 92/83/ЄС від 19 жовтня 1992 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_430
10. Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої : Директива Ради 92/84/ЄС від 19 жовтня 1992 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_431
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком окремих товарів : проект Закону України від 07 серпня 2017 р. № 7019. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62396
12. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження ставок акцизного збору на енергетичні напої : проект Закону № 2740 від 24 квітня 2015 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54945
13. Хлебнікова І.І. Вплив специфічного акцизу на параметри розвитку ринків алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 6. С. 830–835.
14. III Форум з непрямого оподаткування: зростання акцизу, контрафакт та євробряхи. *Офіційний сайт Асоціації податкових радників*. URL: <http://advisortax.org/?p=5135>
15. Долженков О.В. Щодо впровадження автоматизованої системи електронного контролю за виробництвом та обігом спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів (АСЕК). *Правові та інституційні механізми забезпечення розвитку України в умовах європейської інтеграції* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 18 травня 2018 р.) : у 2 т. Т. 2 / відп. ред. Г.О. Ульянова. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. С. 93–96.
16. Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР / за заг. ред. В.І. Коротуна. Київ : Алерта, 2017. 66 с.

Атаманчук Н. И. Особенности правового регулирования акцизного налога с алкогольных напитков в Украине

Анотация. Статья посвящена изучению особенностей правового регулирования акцизного налога с алкогольных напитков, проблемных аспектов и путей их решения. Исследованы разногласия по определению базы налогообложения акцизным налогом в законодательстве Европейского Союза и в налоговой системе Украины. Предложено использование практики правового регулирования акцизного налогообложения алкогольных напитков Европейского Союза в налоговой системе Украины.

Ключевые слова: акцизное налогообложение, акцизный налог, акцизный налог на алкогольные напитки, пиво, Директивы Рады Европейского Союза, Налоговый кодекс Украины.

Atamanchuk N. Legal adjusting of excise tax from alcoholic beverages in Ukraine

Summary. The article is sanctified the study of features of the legal adjusting of excise tax from alcoholic beverages, research of problem aspects and ways of their decision. Divergences are investigational in relation to determination of base of taxation an excise tax in the legislation of European Union and in the tax system of Ukraine. The use of practice of the legal adjusting of excise taxation of alcoholic beverages of European Union is offered in the tax system of Ukraine.

Key words: excise taxation, excise tax, excise tax on alcoholic beverages, Directives of Advice of European Union, Internal revenue code.