

ГАРМОНІЗАЦІЯ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ У ПРОЦЕСІ ВИКОНАННЯ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ

© 2017 СОКОЛОВСЬКА А. М., ПЕТРАКОВ Я. В.

УДК 336.225.3

Соколовська А. М., Петраков Я. В. Гармонізація адміністрування акцизного податку в Україні у процесі виконання Угоди про асоціацію

Україна перебуває у стані важких структурно-секторальних реформ, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності та привабливості національної економіки для світових ринків капіталу, а також для підвищення суспільного добробуту та рівня життя населення. Питання приведення у відповідність (гармонізації) оподаткування в Україні до норм ЄС є достатньо чутливим і дискусійним, зважаючи на потенційні ефекти та наслідки впливу оподаткування на реальний сектор економіки. Метою статті є визначення особливостей адміністрування акцизного податку в рамках гармонізації податкового законодавства України до норм ЄС. Розглянуто особливості адміністрування акцизного податку в Україні та можливості його вдосконалення шляхом імплементації 118 Директиви Ради ЄС, зокрема: запровадження акцизних складів для всіх видів гармонізованих подакцизних товарів; запровадження виробництва подакцизних товарів на акцизних складах у режимі призупиненого оподаткування й перехід до сплати акцизного податку при випуску подакцизних товарів для споживання; введення уніфікованої автоматизованої системи контролю за обігом усіх подакцизних товарів, подібної до системи електронного адміністрування реалізації пального.

Ключові слова: акцизний податок, режим призупиненого (відтермінованого) оподаткування, податковий склад, випуск подакцизного товару для споживання, електронна система контролю руху подакцизних товарів.

Бібл.: 15.

Соколовська Алла Михайлівна – доктор економічних наук, професор, заступник директора Науково-дослідного фінансового інституту Академії фінансового управління Міністерства фінансів України (бульв. Дружби Народів, 38, Київ, 01014, Україна)

Петраков Ярослав Валерійович – кандидат економічних наук, доцент, провідний науковий співробітник, Чернігівський національний технологічний університет (вул. Шевченка, 95, Чернігів, 14027, Україна)

E-mail: yacherny@ukr.net

УДК 336.225.3

UDC 336.225.3

Соколовская А. М., Петраков Я. В. Гармонизация администрирования акцизного налога в Украине в процессе выполнения Соглашения об ассоциации

Sokolovska A. M., Petrakov Ia. V. Harmonizing the Administration of Excise Tax in Ukraine in the Process of Implementation of the Association Agreement

Украина находится в стадии сложных структурно-секторальных реформ, направленных на повышение конкурентоспособности и привлекательности национальной экономики, а также повышения общественного благосостояния и уровня жизни населения. Вопрос приведения в соответствие (гармонизации) налогообложения в Украине к нормам ЕС является достаточно чувствительным и дискуссионным, учитывая потенциальные эффекты и последствия влияния налогообложения на реальный сектор экономики. Целью статьи является определение особенностей администрирования акцизного налога в рамках гармонизации налогового законодательства Украины к нормам ЕС. Рассмотрены особенности администрирования акцизного налога в Украине и возможности его усовершенствования путем имплементации 118 Директивы Совета ЕС, в частности: деятельность акцизных складов для всех видов гармонизированных подакцизных товаров; производство подакцизных товаров на акцизных складах в режиме приостановки налогообложения и перехода к уплате акцизного налога при выпуске подакцизных товаров для потребления; введение унифицированной автоматизированной системы контроля за оборотом всех подакцизных товаров, подобной системе электронного администрирования реализации горючего.

Ukraine is going through the stage of complex structural-sectoral reforms directed towards increasing the competitiveness and attractiveness of the national economy, as well as improving the social welfare and living standards of the population. The issue of harmonization of taxation in Ukraine with the EU norms is rather sensitive and debatable, considering the potential effects and consequences of taxation impact on the real sector of economy. The article is aimed at defining features of administration of excise tax within the terms of harmonization of tax legislation of Ukraine with the EU norms. Features of administration of excise tax in Ukraine and possibility of its improvement by implementation of the 118-th Directive of the Council of the EU were considered, in particular: activity of excise warehouses for all kinds of the harmonized excisable goods; production of excisable goods at excise warehouses in the mode of suspension of taxation and transition to payment of excise tax while issuing the excisable goods for consumption; introduction of the unified automated system of controlling the turnover of all excisable goods, similar to the system of electronic administration of fuel sales.

Keywords: excise tax, suspended (deferred) taxation mode, tax warehouse, issue of excisable goods for consumption, electronic system of control of movement of excisable goods.

Bibl.: 15.

Ключевые слова: акцизный налог, режим приостановленного (отсроченного) налогообложения, налоговый склад, выпуск подакцизного товара для потребления, электронная система контроля движения подакцизных товаров.

Библ.: 15.

Соколовская Алла Михайловна – доктор экономических наук, профессор, заместитель директора Научно-исследовательского финансового института Академии финансового управления Министерства финансов Украины (бульв. Дружбы Народов, 38, Киев, 01014, Украина)

Петраков Ярослав Валерьевич – кандидат экономических наук, доцент, ведущий научный сотрудник, Черниговский национальный технологический университет (ул. Шевченко, 95, Чернигов, 14027, Украина)

E-mail: yacherny@ukr.net

Sokolovska Alla M. – D. Sc. (Economics), Professor, Deputy Director of the Financial Management Research Institute of Academy of Finance of the Ministry of Finance of Ukraine (38 Druzhby Narodiv Blvd., Kyiv, 01014, Ukraine)

Petrakov Iaroslav V. – PhD (Economics), Associate Professor, Senior Research Fellow, Chernihiv National Technological University (95 Shevchenka Str., Chernihiv, 14027, Ukraine)

E-mail: yacherny@ukr.net

Україна перебуває у стані важких структурно-секторальних реформ, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності та привабливості національної економіки для світових ринків капіталу, а також для підвищення суспільного добробуту та рівня життя населення. Питання приведення у відповідність (гармонізації) оподаткування в Україні до норм ЄС є достатньо чутливим і дискусійним, зважаючи на потенційні ефекти та наслідки впливу оподаткування на реальний сектор економіки. Підписавши Угоду про асоціацію з ЄС, Україна взяла на себе зобов'язання наблизити законодавство з непрямих податків до директив ЄС. Виконання зазначеного зобов'язання орієнтовано на отримання таких ефектів: створення сприятливих умов для функціонування зони вільної торгівлі з ЄС, підвищення якості вітчизняного податкового законодавства та зростання фіскальної ефективності акцизного оподаткування.

Останнє, як відомо, можна забезпечити двома шляхами – підвищенням податкових ставок і розширенням податкової бази, у тому числі за рахунок зменшення масштабів ухилення від сплати податку. При цьому підвищення податкових ставок не завжди забезпечує позитивний фіскальний ефект. В умовах невисокого платоспроможного попиту населення, несформованої податкової культури, низького рівня розвитку інститутів, недосконалої системи податкового адміністрування воно призводить до падіння обсягів легального виробництва підакцизних товарів, зростання обсягів контрабандної та контрафактної продукції та зменшення надходжень до державного бюджету.

Стаття є продовженням досліджень еволюції системи оподаткування України в процесі євроінтеграції в умовах нестаціонарної економіки та потреби в модернізації секторальних ринків. У попередніх публікаціях авторами було наголошено на необхідності підвищення регулюючого впливу фіскальних інструментів [1], проведено порівняльний аналіз успішності секторальних інтеграційних процесів у країнах ЄС [2], обґрунтовано етапи поступової заміни фіскальної функції енергетичних акцизів в Україні регулюючою в процесі гармонізації податкового законодавства до норм ЄС [3]. Установлено, що в розвинених країнах енергетичні акцизи як інструмент інтервенції поступово втрачають свій фіскальний імператив, а як комплементарний до фінансових інструментів використовуються для вирішення чітко визначеної проблеми (довгострокових екологічних, соціальних та економічних викликів) за найменші кошти. Оскільки непряме оподаткування енергопродуктів та електроенергії в ЄС спрямоване на вирішення проблеми надлишкового забруднення навколишнього середовища, глобального потепління, збереження міжнародної конкурентоспроможності економік країн-членів та їх галузей, надмірного транспортного навантаження, а не лише формування бюджету, то зобов'язання України в частині гармонізації акцизного оподаткування до норм ЄС уможливають поступовий перехід від фіскального до регулюючого імперативу енергетичних акцизів. Негативному впливу на економіку, зайнятість і фіскальну сферу різкого підвищення ставок акцизного податку

у процесі виконання вимог до вступу постсоціалістичних країн до ЄС під час п'ятої та шостої хвиль його розширення присвячено публікації ряду закордонних учених [4; 5]. Зазначеному питанню, а також окремим особливостям акцизного оподаткування в Україні, що мають бути усунуті в процесі його адаптації до директив ЄС, приділяють увагу й українські вчені [6–9].

Проте на українських теренах публікації, присвячені ґрунтовному аналізу особливостей і шляхів наближення норм податкового законодавства, якими регулюється не лише величина ставок, а й інші елементи акцизного податку, до Директив ЄС, є нечисельними. Метою статті є визначення особливостей адміністрування акцизного податку в рамках гармонізації податкового законодавства України до норм ЄС.

Питання термінів та рівня підвищення податкових ставок, особливо з акцизного податку (які найбільше відставали від мінімального їх рівня, передбаченого директивами ЄС), було найбільш чутливим для країн-кандидатів у ході переговорів про вступ до ЄС під час п'ятої і шостої хвиль його розширення. Задля надання їм можливості відтермінувати в часі підвищення рівня ставок акцизів відповідно до вимог директив ЄС і зменшення, таким чином, його побічних ефектів і потенційних втрат для бюджету і виробників підакцизних товарів, для всіх постсоціалістичних країн – кандидатів на вступ до ЄС запроваджувалися перехідні періоди та обмежене число відступів від норм *acquis* у царині непрямого оподаткування.

В Україні це питання не стоїть так гостро, оскільки Додатком XXVIII до Угоди про асоціацію не передбачено імплементацію в українське податкове законодавство директиви, якою регламентується величина мінімальних ставок акцизного податку на спирт і алкогольні напої (Директива Ради 92/84/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо зближення ставок акцизного збору на спирт і алкогольні напої). А графік імплементації статей, якими регулюється величина мінімальних ставок акцизного податку на тютюнові вироби, передбачається розробити після набрання чинності Угоди про асоціацію [10]. Наразі цей графік ще не розроблено. Відтак поширені уявлення про те, що перманентне підвищення ставок акцизного податку в Україні, що відбувається вже зараз, є наслідком підписання Угоди про асоціацію, не відповідають дійсності. Насправді їх підвищення продиктовано внутрішніми потребами, зокрема необхідністю реалізації політики фіскальної консолідації. При цьому, розробляючи заходи з підвищення ставок акцизного податку, українські урядовці мають змогу робити це так, щоб надати підприємствам можливість адаптуватися до наслідків збільшення ставок акцизів та зменшити можливий негативний вплив на зайнятість у галузях, що виробляють підакцизні товари. Якщо ці наслідки не враховуються, це прорахунки внутрішньої акцизної політики (чи результат її відсутності), а не результат підписання Угоди про асоціацію.

Враховуючи зазначене, найбільш актуальним для України є підвищення фіскальної ефективності акцизно-

го оподаткування за рахунок зменшення масштабів ухилення від сплати податку, що, своєю чергою, можна досягти через удосконалення податкового адміністрування. Широкі можливості задля цього відкриває імплементація в українське податкове законодавство Директиви Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. про загальний режим акцизних зборів, якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС. Аналіз відмінностей у правовому регулюванні адміністрування акцизного податку в Податковому кодексі України і в зазначеній Директиві, його наслідків та шляхів подолання є також метою цієї статті.

Директива Ради 2008/118/ЄС є системною директивою, що регулює загальний режим виробництва, зберігання, обігу та моніторингу всіх підакцизних товарів. Директива регламентує питання визначення моменту та місця виникнення податкового зобов'язання, платників акцизного податку, переміщення підакцизних товарів у режимі призупиненого оподаткування, переміщення та оподаткування підакцизних товарів після їх реалізації для споживання, відшкодування та звільнення від акцизного податку. Вона є базовою для країн – членів ЄС щодо принципів і стандартів справляння акцизних податків.

Незважаючи на те, що Додатком XXVIII до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС передбачено імплементацію в українське податкове законодавство не всієї Директиви, а лише її першої статті, інтерес представляють також ті статті Директиви, що забезпечують гармонізацію адміністрування акцизного податку.

Головна особливість його адміністрування в ЄС пов'язана з функціонуванням інституту податкового складу, де відбувається виробництво, переробка і зберігання всіх підакцизних товарів у режимі призупиненого (відтермінованого) оподаткування ліцензованим управляючим складу [11]. Відповідний інститут (лише під іншою назвою – акцизний склад) існує і в Україні. Проте їх функціональне призначення і механізми функціонування суттєво відрізняються. Розглянемо ці відмінності.

Передусім в Україні, на відміну від ЄС, акцизні склади запроваджені не для всіх, а лише для двох категорій підакцизних товарів – спирту й алкогольних напоїв та пального.

Ключовою відмінністю є й те, що підакцизні товари на акцизних складах у країнах ЄС перебувають у режимі призупиненого оподаткування. Щодо податкового зобов'язання з акцизного податку, то воно виникає в момент і в державі-члені випуску товару для споживання. При цьому під «випуском для споживання» мається на увазі вихід підакцизних товарів, у тому числі неправомірний, з режиму призупиненого оподаткування, а також зберігання, виробництво, імпорт підакцизних товарів поза межами дії цього режиму [11].

В Україні сплата акцизного податку виробниками алкогольної продукції та тютюнових виробів, завдяки існуючому механізму сплати податку під час придбання акцизних марок, відбувається до або під час виробництва/імпорту зазначених підакцизних товарів. Таким чином, інститут акцизного складу виявляється не пов'язаним з режимом призупиненого оподаткування,

який в Україні відсутній¹, що суперечить вимогам системної Директиви 2008/118/ЄС. Як наслідок, увесь тягар сплати акцизного податку в Україні, на відміну від країн ЄС, лягає на виробників/імпортерів, відбувається за рахунок їхніх обігових коштів.

Щодо функцій податкового/акцизного складу, то в ЄС він забезпечує виробництво і зберігання підакцизних товарів у режимі призупиненого оподаткування обмеженим колом осіб (юридичних або фізичних), що отримують дозвіл на зазначені дії, і тим самим попереджає уникнення сплати акцизного податку при виході підакцизних товарів з режиму призупиненого оподаткування. В Україні, на нашу думку, призначенням акцизного складу, на якому здійснюється виробництво спирту і алкогольних напоїв, є забезпечення постійного контролю з боку представника контролюючого органу за його діяльністю.

В ЄС податковий склад відкривається та експлуатується ліцензованим управляючим, який отримує дозвіл на відповідну діяльність із виготовлення, переробки, зберігання, отримання та відправлення підакцизних товарів у режимі призупиненого оподаткування. При цьому в кожній державі-члені створено електронну базу даних, що містить реєстр осіб, які є ліцензованими управляючими складу або зареєстрованими торговцями для цілей акцизного оподаткування, а також реєстр приміщень, ліцензованих як податкові склади.

В Україні відсутній інститут ліцензованого управляючого акцизного складу. Господарську діяльність на акцизному складі провадить розпорядник складу. Для того, щоб виробляти окремі види підакцизних товарів, він також повинен отримати ліцензію. При цьому на кожен вид діяльності (виробництво спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів) видаються окремі ліцензії, які є платними (річна плата за ліцензію становить 780 грн). Для отримання права на оптову торгівлю підакцизними товарами (за винятком спирту коньячного і плодового, право оптової торгівлі яким має суб'єкт господарювання, який отримав ліцензію на виробництво коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією), необхідна окрема ліцензія, річна плата за яку становить 00 тис. грн. У Німеччині ліцензія, що видається управляючому податковим складом, є безплатною.

В ЄС функціонування усіх податкових складів здійснюється на єдиних засадах. В Україні відсутній універ-

¹ За винятком відтермінування сплати акцизного податку на строк до 90 календарних днів при придбанні спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на алкогольні напої (крім виноматеріалів та вермутів), шляхом надання податкового векселя, який є забезпеченням виконання податкового зобов'язання платника податку. Проте таке відтермінування сплати податку відрізняється від режиму призупиненого оподаткування в ЄС, оскільки його тривалість не залежить від випуску товарів у споживання.

сальний (уніфікований) інститут акцизного складу навіть для двох категорій підакцизних товарів. Фактично можна говорити про два види акцизних складів: один – для виробництва спирту й алкогольних напоїв, другий – для виробництва пального (не даремно визначення акцизного складу в пп. 14.1.6. ст. 14 ПКУ складається з двох частин [12]). Підставою для такого висновку є їх функціонування на різних засадах – необхідності отримання ліцензії для виробництва спирту й алкогольних напоїв, тоді як ліцензування діяльності з виробництва та оптового продажу пального українським законодавством не передбачене; здійснення діяльності з виробництва спирту й алкогольних напоїв під контролем постійних представників контролюючого органу, тоді як на акцизних складах з виробництва пального, згідно з його визначенням, такий контроль не передбачено. Унаслідок зазначеного акцизні склади для виробництва пального, на нашу думку, носять суто формальний характер, оскільки не виконують ніяких спеціальних функцій.

В Україні розпорядник акцизного складу, на якому здійснюється виробництво спирту та алкогольних напоїв, провадить свою господарську діяльність під контролем постійних представників контролюючого органу, які виконують численні функції – від контролю за обліком сировини, до контролю за виробництвом, зберіганням, відпуском спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів, зберіганням і використанням марок акцизного податку, а також за додержанням установленого порядку обчислення та сплати податку тощо. В ЄС відповідальним за процеси, що відбуваються на податковому складі, є ліцензований управляючий, який дозволяє здійснення будь-яких контрольних заходів або службових перевірок наявності товару. Проте постійний контроль представників контролюючих органів там відсутній.

В ЄС, враховуючи потенційні ризики від надання ліцензій для податкових надходжень, встановлені жорсткі вимоги до ліцензованих управляючих акцизними складами, які значно перевищують вимоги до отримання ліцензій на виробництво спирту та алкогольних напоїв, а також тютюнових виробів в Україні. Зокрема, Рекомендацією Комісії від 29 листопада 2000 р. визначено перелік інформації, яку має надати заявник для отримання ліцензії, до якої, крім загальних відомостей про заявника, входять:

- ✦ план приміщень та їх розташування, а також опис діяльності та обладнання;
- ✦ письмова заява разом із історією комерційної діяльності та інформацією про реєстрацію компанії;
- ✦ імена службовців компанії, їх посади та повноваження у компанії;
- ✦ особливості системи бухгалтерського обліку компанії, процедури внутрішнього контролю та методи проведення перевірок;
- ✦ детальна інформація щодо фінансового стану компанії, історія сплати податків та дотримання інших податкових зобов'язань (мити, ПДВ, пряме оподаткування);

- ✦ рівень запасів, оцінка товарів, які має бути вироблено, які зберігатимуться чи будуть переміщені за певний період, детальна інформація щодо минулих і діючих ліцензій щодо складів, які заявник отримав у іншій державі-члені [13].

Законодавством ЄС також передбачено, що в разі наявності податкових ризиків умовою видачі ліцензії може бути внесення фінансової гарантії. Сума гарантії має відповідати ризику, притаманному виду діяльності управляючого складом і підлягає регулярному перегляду для того, щоб вона відображала всі зміни в об'ємі торгівлі, діяльності управляючого складом чи ставках акцизних зборів, які застосовуються у державах-членах.

Законом України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» визначено такий перелік документів, що додаються до заяви суб'єкта господарювання про отримання ліцензії: копії засновницьких документів; атестат виробництва; документ, що підтверджує внесення річної плати за ліцензію.

Законодавством ЄС (Рекомендацією Європейської Комісії) визначено такі випадки скасування чи відкликання ліцензії:

- ✦ недотримання зобов'язань, за яких було видано ліцензію;
- ✦ недостатнє покриття необхідної гарантії;
- ✦ неодноразове порушення чинного законодавства;
- ✦ вчинення злочину;
- ✦ ухилення від сплати податків чи шахрайство.

При цьому наголошується, що скасування чи відкликання ліцензії має в принципі здійснюватися лише за наявності серйозних причин і після докладного аналізу компетентними органами держави-члена ситуації, що склалася відносно управляючого складом [13].

Згідно з українським законодавством дія ліцензії призупиняється у разі несвоєчасної сплати чергового платежу за ліцензію, а анулюється на підставі:

- ✦ заяви суб'єкта господарювання;
- ✦ рішення про скасування державної реєстрації суб'єкта господарювання;
- ✦ несплати чергового платежу за ліцензію протягом 30 днів від моменту призупинення ліцензії;
- ✦ рішення суду про встановлення факту незаконного використання суб'єктом господарювання марок акцизного податку;
- ✦ рішення суду про встановлення факту фальсифікації суб'єктом господарювання алкогольних напоїв або тютюнових виробів;
- ✦ документа, який засвідчує передачу іншому суб'єкту господарювання у власність, володіння та/або користування приміщень та обладнання, що забезпечують повний технологічний цикл виробництва алкогольних напоїв [14].

Отже, в Україні не лише не встановлені достатні вимоги до видачі ліцензій, а й обмежені підстави для їх призупинення та анулювання.

Інструментом забезпечення адміністрування акцизного податку в країнах ЄС у режимі призупиненого оподаткування є електронна система контролю за рухом підакцизних товарів. Її використання передбачає складання електронного адміністративного документа, якому призначається єдиний адміністративний код, що є необхідною умовою переміщення підакцизних товарів у режимі призупиненого оподаткування. Цей документ надсилається уповноваженим органам влади держави-члена призначення, які, своєю чергою, передають його одержувачу. Останній після отримання підакцизних товарів повинен надати уповноваженим органам влади держави-члена кінцевого призначення повідомлення про своє отримання. Зазначені органи здійснюють електронну перевірку даних, вказаних у повідомленні про отримання, і якщо ці дані є правомірними, підтверджують одержувачу реєстрацію повідомлення про отримання та надсилають його уповноваженим органам влади держави-члена відправлення, які передають повідомлення про отримання відправнику. Отже, завдяки постійному обміну інформацією між постачальниками і отримувачами підакцизних товарів та подвійному контролю за їх рухом обмежуються можливості для ухилення від сплати податку.

В Україні контроль за рухом вироблених підакцизних товарів знаходиться на стадії запровадження й поширюється лише на два види підакцизних товарів – горілку й лікєро-горілочані вироби та пальне. При цьому й щодо цих товарів контроль, на відміну від країн ЄС, не є уніфікованим. Зокрема, за відвантаженням горілки та лікєро-горілочані виробів він здійснюється за допомогою товарно-транспортної накладної, що реєструється в Єдиному реєстрі товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв [15]. На відміну від країн ЄС зазначений документ не передбачалося складати в електронній формі, що унеможливило запровадження електронної системи контролю за рухом горілки та лікєро-горілочані виробів; крім того, він не забезпечував наскрізний контроль за їх рухом (аж до роздрібного продажу). Лише Постановою КМУ «Про внесення змін до Порядку ведення Єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв» від 28 жовтня 2015 р. № 864, що набуває чинності з 04.11.2016 р., передбачено формування товарно-транспортних накладних в електронній формі з використанням електронного цифрового підпису.

Контроль за реалізацією пального з 1 березня 2016 р. здійснюється шляхом запровадження системи електронного адміністрування його реалізації. Зазначена система, спрямована на запобігання реалізації на АЗС контрабандного та контрафактного пального без сплати акцизного податку, передбачає:

- ✦ ведення ДФС реєстру платників акцизного податку з реалізації пального;
- ✦ складання в електронній формі акцизної накладної за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД реалізованого пального та її реєстрація в Єдиному реєстрі акцизних накладних (п. 231.1 ст. 231 ПКУ);

- ✦ відкриття Казначейством кожному платнику акцизного податку з реалізації пального, зареєстрованому в Єдиному реєстрі таких платників, рахунку в системі електронного адміністрування реалізації пального (електронного рахунку) для перерахування акцизного податку.

ВИСНОВКИ

Усе зазначене дозволяє зробити висновок, що, незважаючи на формальну схожість окремих інститутів (податкових/акцизних складів), в Україні і ЄС існують різні моделі адміністрування акцизного податку. Хоча їх гармонізація не передбачена Угодою про асоціацію (через вимогу імплементувати лише першу статтю 118 Директиви Ради ЄС), про її доцільність свідчать такі наслідки української моделі адміністрування акцизного податку:

1) відволікання обігових коштів підприємств через сплату податку виробниками, який лише при випуску підакцизних товарів для споживання буде перекладений на споживачів;

2) надмірне регулятивне й податкове навантаження на виробників спирту і лікєро-горілочані виробів та їх оптових продавців в Україні (платні ліцензії, у т. ч. дороговартісні для оптовиків, плата за які, згідно з методологією ЄК, враховується при розрахунку податкового коефіцієнта в ЄС);

3) надмірний контроль з боку представників контролюючих органів за діяльністю виробників спирту та алкогольних напоїв через їх постійну присутність на акцизних складах;

4) концентрація податкового контролю на легальному виробництві й випуску в обіг спирту та алкогольних напоїв, тоді як їх подальший рух на сьогодні не охоплений системними заходами контролю. У країнах ЄС через виробництво підакцизних товарів на податковому складі в режимі призупиненого оподаткування основним об'єктом податкового контролю є випуск підакцизних товарів у споживання;

5) високий рівень тінізації ринку алкогольної продукції та нафтопродуктів;

6) недостатній контроль за виробництвом та обігом нафтопродуктів через формальне функціонування акцизних складів та відсутність (до березня 2016 р.) контролю за рухом нафтопродуктів від виробника до АЗС;

7) відсутність належних вимог при видачі ліцензій та обмеження підстав для їх призупинення та анулювання.

Якщо існуючі заходи адміністративного регулювання і контролю в Україні не привели до належних наслідків (ліквідації тіньового ринку підакцизної продукції), можливо, доцільно змінити адміністрування акцизного податку в Україні, наблизивши його до вимог 118 Директиви Ради ЄС. Зокрема:

- ✦ скасувати плату за ліцензії (це дозволить компенсувати негативні ефекти підвищення ставок акцизного податку) та підвищити вимоги до їх отримувачів;
- ✦ запровадити акцизні склади (що функціонуватимуть на єдиних засадах) для всіх видів гармонізованих підакцизних товарів;

- ✦ запровадити виробництво підакцизних товарів на акцизних складах у режимі призупиненого оподаткування;
- ✦ перейти до сплати акцизного податку при випуску підакцизних товарів для споживання;
- ✦ запровадити уніфіковану автоматизовану систему контролю за обігом усіх підакцизних товарів, подібну до системи електронного адміністрування реалізації пального. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Петраков Я. В.** Посилення регулюючого впливу фіскальних інструментів в Україні в контексті виконання Угоди про Асоціацію з ЄС (на прикладі енергетики), розділ в «Удосконалення методики та організації обліково-аналітичної роботи в сучасних умовах господарювання: колективна монографія/за наук. ред. д. е. н., проф. Маргасової В. Г., к. е. н., доц. Гливенко В. В. Київ: ТОВ «Кондор», 2016. С. 198–219.
2. **Petrakov, I., Kucheryavaya, E.** Between failure and success of the integration process: explaining the policy impact (the case of the fiscal and energy unions). *Przegląd Europejski*. 2016. Nr. 4. P. 39–55.
3. **Петраков Я. В.** Між гармонізацією та фіскалізацією: переосмислюючи роль енергетичних акцизів в Україні. *Бізнес Інформ*. 2017. № 1. С. 50–55.
4. **Kulawczuk, P., Bąk, M., Szcześniak, A.** Impact of Tax Harmonization with EU on Economies of Central European Countries during the Pre-Accession Period. URL: https://www.cerge-ei.cz/pdf/gdn/rrc/RRCIV_15_paper_02.pdf
5. **Kohlhaas, M., Schumacher, K., Diekmann, J., Schumacher, D., Cames, M.** Economic, Environmental and International Trade Effects of the EU Directive on Energy Tax Harmonization // Discussion Paper 462. German Institute for Economic Research. DIW Berlin, 2004. URL: <http://ecomod.net/sites/default/files/document-conference/ecomod2004/301.pdf>
6. **Кошук Т. В.** Адаптація податкового законодавства України стосовно справляння акцизного податку до директив ЄС. Наукові праці НДФІ. 2015. № 3. С. 52–67.
7. **Кулай А. В.** Механізми та стан гармонізації системи непрямого оподаткування в ЄС. *Фінанси України*. 2015. № 7. С. 98–114.
8. **Лисецька Н. М.** Впровадження європейських стандартів акцизного оподаткування: досвід для України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 4. С. 848–852.
9. Трансформація акцизної політики України: монографія/Коротун В. І., Брехов С. С., Новицька Н. В. та ін.. Ірпінь: Вид-во Національного університету ДПС України, 2015. С. 194–202.
10. Додаток XXVIII до глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне і галузеве співробітництво Угоди про Асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони». URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011/page
11. Директива Ради 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року про загальний режим акцизів та якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>
12. Податковий кодекс України № 2755-17 від 2011 р. (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
13. Рекомендація Комісії, яка встановлює принципи ліцензування управляючих складом згідно із Директивою Ради 92/12/ЄЕС у відношенні підакцизних товарів. 29 листопада 2000 р. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>
14. Закон України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового,

алкогольних напоїв та тютюнових виробів» № 481/95-вр від 19.12.1995 р. (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/481/95-вр>

15. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв і Порядку ведення Єдиного державного реєстру витратомірів – лічильників обсягу виробленого спирту етилового» № 806 від 9 жовтня 2013 р. (набрала чинності з 28.08.2014 р.). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/806-2013-п>

REFERENCES

- Kohlhaas, M. et al. "Economic, Environmental and International Trade Effects of the EU Directive on Energy Tax Harmonization" Discussion Paper 462. German Institute for Economic Research. <http://ecomod.net/sites/default/files/document-conference/ecomod2004/301.pdf>
- Korotun, V. I. et al. *Transformatsiia aktsyanoi polityky Ukrainy* [Transformation of the excise policy of Ukraine]. Irpin: Vyd-vo Nacionalnoho universytetu DPS Ukrainy, 2015.
- Koshchuk, T. V. "Adaptatsiia podatkovoho zakonodavstva Ukrainy stosovno spravliannya aktsyznoho podatku do dyrektyv Yes" [Adaptation of the tax legislation of Ukraine regarding the collection of excise taxes to the EU directives]. *Naukovi pratsi NDFI*, no. 3 (2015): 52-67.
- Kulai, A. V. "Mekhanizmy ta stan harmonizatsii systemy nepriamoho opodatkuвання v Yes" [Mechanisms and the state of harmonization of the system of indirect taxation in the EU]. *Finansy Ukrainy*, no. 7 (2015): 98-114.
- Kulawczuk, P., Bak, M., and Szczesniak, A. "Impact of Tax Harmonization with EU on Economies of Central European Countries during the Pre-Accession Period". https://www.cerge-ei.cz/pdf/gdn/rrc/RRCIV_15_paper_02.pdf
- [Legal Act of Ukraine] (1995). <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/481/95-вр>
- [Legal Act of Ukraine] (2000). <http://old.minjust.gov.ua/45885>
- [Legal Act of Ukraine] (2008). <http://old.minjust.gov.ua/45885>
- [Legal Act of Ukraine] (2011). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
- [Legal Act of Ukraine] (2013). <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/806-2013-п>
- [Legal Act of Ukraine]. http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011/page
- Lysetska, N. M. "Vprovadzhennia yevropeyskykh standartiv aktsyznoho opodatkuвання: dosvid dlia Ukrainy" [Implementation of European excise tax standards: experience for Ukraine]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*, no. 4 (2015): 848-852.
- Petrakov, I., and Kucheryavaya, E. "Between failure and success of the integration process: explaining the policy impact (the case of the fiscal and energy unions)" *Przegląd Europejski*, no. 4 (2016): 39-55.
- Petrakov, Ya. V. "Mizh harmonizatsiieiu ta fiskalizatsiieiu: pereosmysliuuychi rol enerhetychnykh aktsyziv v Ukraini" [Between Harmonization and Fiscal: Reconsidering the role of energy excise taxes in Ukraine]. *Biznes Inform*, no. 1 (2017): 50-55.
- Petrakov, Ya. V. "Posylennia rehuliuuchoho vplyvu fiskalnykh instrumentiv v Ukraini v konteksti vykonannia Uhody pro Asotsiatsiiu z Yes (na prykladi enerhetyky)" [Strengthening the Regulatory Impact of Fiscal Instruments in Ukraine in the Context of Implementing the Association Agreement with the EU (on an example of energy)]. In *Udoskonalennia metodyky ta orhanizatsii oblikovo-analitychnoi roboty v suchasnykh umovakh hospodariuvannia*, 198-219. Kyiv: Kondor, 2016.