

УДК 339.168

**А.В. САЛЕНКОВ**, Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого

## ПРАВОВА ПРИРОДА АКЦИЗНОГО ЗБОРУ

**Ключові слова:** акцизний збір, бюджетне відшкодування

Проблеми бюджетного відшкодування на сьогодні не фігурували в якості окремого дослідження в науці податкового права. При цьому треба мати на увазі, що в цілому окремі аспекти цього питання досліджувались як на рівні статей, так і монографічних праць. Окремі аспекти її були проаналізовані в роботах, які стосувалися правового регулювання непрямих податків, особливо в режимі податку на додану вартість. Це, перш за все, роботи Г.В. Бех, М.П. Кучерявенка, низка публікацій в фахових виданнях. Спеціальних досліджень ні стосовно бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, ні тим більш акцизного збору, на цей час немає.

Ще більше це стосується правового механізму акцизного збору. Якщо при характеристиці податку на додану вартість окремі положення бюджетного відшкодування досліджувались, то конструкція відшкодування з акцизного збору в українській науці не досліджувалась зовсім. Це й не дивно. В класичному вигляді конструкція бюджетного відшкодування з акцизного збору чинним податковим законодавством України не застосовується. Але нам здається важливим все ж таки торкнутись цього питання за трьох обставин. По-перше, повернення акцизного збору платникові у випадку незаконно стягнутого або занадто сплаченого податку все ж таки застосовується. Тому необхідно з'ясувати, наскільки ця конструкція схожа або відрізняється від бюджетного відшкодування в класичному вигляді. По-друге, акцизний збір є різновидом одного із двох непрямих податків в системі оподаткування України. Якщо при справлянні податку на додану вартість бюджетне відшкодування не тільки можливе, але й є одним із найгост-

ріших аспектів цього податку, то цікаво з'ясувати, чи можливо використання цієї ж конструкції в іншому непрямому податку – акцизному зборі. По-третє, бюджетне відшкодування при справлянні акцизу вже досить тривалий час застосовується в податковій системі Російської Федерації. Аналіз цього може дозволити зробити висновок стосовно доцільності запозичення цього до системи оподаткування України.

Метою цієї публікації є характеристика можливості застосування та запровадження до чинного податкового законодавства бюджетного відшкодування в режимі акцизного збору. Спеціальну спрямованість меті цієї статті надає особливий аспект – характеристика бюджетного відшкодування не взагалі, а підчас перетинання митного кордону України. Тобто, ми спробуємо проаналізувати, яким чином реалізується загальна конструкція бюджетного відшкодування при спеціальних умовах – на межі державного кордону України. Ще однією особливістю цього є законодавче коливання в регулюванні цієї проблеми, що відображається застосуванням режиму експортного відшкодування. І нарешті, основні положення цієї статті повинні розглядатись як певні пропозиції до втілення у проекті податкових актів, тому що на відміну від російського податкового законодавства в Україні бюджетне відшкодування при справлянні акцизного збору не застосовується.

Аналізуючи один із факультативних елементів правового механізму податку – бюджетне відшкодування, необхідно визначитись із природою податку взагалі. Акцизний збір представляє тільки один з різновидів непрямих податків. Досить розгалужена система акцизів, що існувала в податковій системі Російської імперії наприкінці XIX сторіччя, змінилася фактичним ігноруванням такого типу податків за часів Радянської влади. Формування системи оподаткування в Україні викликало необхідність використання двох типів непрямих податків: податку на додану вартість та акцизного збору. Особливість режиму справляння акцизного збору характеризується тим, що сучасна конструкція акцизів трохи змінилася.

Якщо класичні непрямі податки – це податки, пов’язані з обробкою продукції при її виробництві, тобто, фактично, підакцизної продукції, що визначається виробництвом, то в сучасних умовах сплата акцизного збору характеризується і окремими рисами митних платежів та охоплює й ввіз підакцизних товарів (продукції) на митну територію України.

Дослідження змісту акцизного збору дозволяє зробити висновок, що цей платіж, представляючи єдиний за своєю правовою природою механізм, поєднує, проте, кілька специфічних, своєрідних каналів надходження коштів у доходну частину бюджетів. Такими надходженнями є кошти від реалізації алкогольної продукції, тютюнових виробів, нафтопродуктів, транспортних засобів та запчастин до них. Кожний різновид такої сплати характеризується як традиційністю, так і специфічними проявами рис акцизів, що відрізняє їх один від одного та безумовно вимагає адекватного законодавчого закріплення. При цьому, необхідність корегування й зміни одного з різновидів зовсім не вимагає обов’язкового вдосконалення й іншої форми акцизного збору. Треба погодитись з цього приводу з М.П. Кучерявенком, що специфіка даних різновидів у певній мірі вимагає відособленого реагування законодавця при стягненні акцизного збору щодо реалізації алкогольної продукції або тютюнових виробів [1, с.354-362].

При дослідженні бюджетного відшкодування в режимі застосування акцизного збору важливо мати на увазі, що до другої половини 90-х років ХХ сторіччя змінилися підходи законодавця. Це мало відображення в тому, що на початку 90-х років минулого сторіччя в Україні допускалося регулювання окремих елементів правового механізму акцизного збору податків Кабінетом Міністрів України [2, ст.5-6]. Наприклад, в ст.1 Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» підкреслювалося, що перелік товарів (продукції), на які встановлюється акцизний збір, і його ставки затверджуються Кабінетом Міністрів України. Після прийняття Конституції України (див. ч.2 ст.92 [3]), внесення змін та доповнень до ст.1 Закону України «Про систему оподат-

кування» [4] корегування будь-якого елемента правового механізму податку повинно здійснюватись винятково законами.

В тих випадках, коли законодавець намагається закріпити визначення різновиду акцизного платежу, вони характеризуються найчастіше як непрямі податки на певні товари, що включаються в ціну товару й оплачуються покупцями. Так, у відповідності зі ст.1 Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір», акцизний збір є непрямим податком на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, що включається в ціну цих товарів (продукції) [5]. У порівнянні з визначенням акцизного збору, яке було запропоноване Законом України «Про акцизний збір», підхід принципово змінився. Так, до 1993 року акцизний збір визначався як непрямий податок на високорентабельні й монопольні товари (продукцію), що включався в ціну цих товарів (продукції). Чинна редакція визначення акцизного збору характеризує відмову законодавця від спроби визначення предмету оподаткування: монопольних і високорентабельних товарів.

Закріплення акцизного збору в цьому сенсі є ще одним прикладом, коли законодавець в Україні віддає перевагу застосуванню формального підходу – використанню вичерпних переліків тих чи інших предметів, що складають зміст податкового регулювання. Класичним прикладом є підхід законодавця до визначення податку та збору, коли не дається родового поняття, а застосовується вичерпний перелік податків, зборів (обов’язкових платежів) [4, ст.14-15]. Таким же чином регулюється і проблема віднесення товарів до таких, з якими пов’язується виникнення обов’язку зі сплати акцизного збору. Замість родових ознак монопольних та високорентабельних товарів вибрано більш простий шлях – закріплення переліку підакцизних товарів. Перелік подібних товарів встановлюється законом, що крім законодавчих бар’єрів на рівні Конституції України й Закону України «Про систему оподаткування», ще раз закріплює перешкоду втручання виконавчої влади в регулювання правового механізму акцизного збору.

Характеризуючи правову природу акцизного збору, як особливий вид непрямого податку, розглядає його Р.А. Шепенко. Він звертає увагу, що акцизи «...на відміну від прямих податків стягуються як при реалізації певної номенклатури товарів на внутрішньому ринку держави, так і при переміщенні таких товарів через митний кордон держави. У зв'язку із чим у першому випадку, тобто коли акцизи стягуються на внутрішньому ринку держави, їх можна назвати внутрішніми, а в другому – зовнішніми» [1, с.15]. Автор доходить висновку, що вони входять у податкову групу митних платежів, оскільки «...нарівні з митами й податком на додану вартість мають статус так званих митних платежів» [1, с.15].

Безумовно, справляння акцизного збору пов'язано з перетинанням митного кордону, але це, на наш погляд, не дає підстав для такого безапеляційного висновку. Навряд чи є досконалою конструкція співвідношення митних платежів і податків в характеристиці цього автора. Митні платежі включають в якості складової і систему митних зборів, куди входять умовні платежі за надання певних послуг або дій спеціальних органів (наприклад, збір за зберігання товарів на митному складі). Сюди включати акциз, навряд чи доцільно, виходячи з того, що у системі митних платежів можуть бути надходження як податкового характеру (мити), так і відповідні умовні платежі. Що ж стосується акцизів, то логічніше виділити окремий їх різновид у самостійну групу податків, пов'язаних з перетинанням митного кордону. І цілі, і механізми, і галузі законодавства в акцизів і митних зборів не настільки єдині, щоб формувати з них єдину по своїй правовій природі групу.

Крім того, здається некоректною постановка питання про статус митних платежів або акцизу в характеристиці цього автора. Не деталізуючи зміст категорії статусу, необхідно визнати, що в загальному чині він припускає аналіз прав і обов'язків суб'єктів правовідносин, а не статус окремого платежу. У цьому випадку точніше вести мову, характеризувати не статус, а правовий режим того або іншого виду платежу або збору.

Характеристика акцизного збору деталізується й реалізацією ним традиційних для податків функцій, серед яких необхідно виділити фіскальну й регулюючу. Акцизний збір досить специфічно поєднує у собі ці дві спрямованості податкового впливу на суспільне виробництво. Шляхом застосування фіскальної функції податків йдеться про наповнення доходної частини бюджетів, тоді як регулююча функція спрямована переважно на перерозподіл суспільного продукту, корегування ціноутворення. В останньому випадку йдеться про вплив на попит та пропозицію, коли збільшення або зменшення ціни товару за рахунок акцизу здійснюється шляхом виключення його з переліку підакцизних товарів.

Стосовно співвідношення таких функцій ми хотіли б приєднатися до позиції М.П. Кучерявенка, який підкреслює, що регулююча функція трохи превалює над фіскальною [6, с.354-362]. Безумовно, доходи бюджетів складно уявити без акцизних надходжень, однак цінова надбавка на стадії реалізації у формі акцизного збору в змозі створити бар'єр у доступності того або іншого товару (продукції) для цілих верств населення. У цьому випадку цілком можлива аналогія з митом, коли збільшення її до певних меж по окремих товарах може припинити ввіз або вивіз їх на митну територію України.

На особливість застосування регулюючої функції податків при акцизному оподаткуванні звертає увагу Р.А. Шепенко. Економічний вплив акцизів він розглядає через зміну прагнення виробника до збільшення чистого прибутку, зменшенню за рахунок акцизу величини прибутку. Самостійним проявом регулюючої функції акцизів є участь їх у ціноутворенні, коли «високі ціни на підакцизні товари визначають не тільки кількість зроблених одиниць, але й обсяги споживання» [1, с.18]. Специфічна форма прояву регулюючої функції акцизів характерна для зовнішньоторговельного обігу. Приєднуючись до думки А.Н. Козиріна, автор у цьому випадку аналізує акцизи як прикордонні (стягуються при перетинанні митного кордону) порівняльні (ставка податків, що стягуються при імпорті, не повинна перевищува-

ти ставок оподаткування товарів національного виробництва) податки [1, с.18-19]. В цілому погоджуючись з цим, хотілося б все ж таки наголосити на подвійній природі акцизів як певної захисної конструкції на межі митного кордону, так і прогресивного перерозподільчого механізму. Саме в поєднанні цих двох функцій і можна характеризувати природу акцизного збору.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Шепенко Р.А. Акцизы. –М.: Дело, 2001. - 224 с.

2. Закон України “Про акцизний збір” від 18.12.1991 р., № 1996-ХІІ // ВВР України. - 1992. -№ 12. –Ст.172.

3. Конституція України // ВВР України. - 1996. -№ 30. –Ст.141.

4. Закон України “Про систему оподаткування” від 25.06.1991 р., № 1251-ХІІ // ВВР України. –1997. –№ 16. –Ст.119.

5. Декрет Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26.12.1992 р., № 18-92 // ВВР України. -1993. -№ 10. –Ст.82.

6. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6-ти т. Особенная часть. -Т.IV: Косвенные налоги. –Х.: Право, 2007. -536 с.

*Саленков А.В. Правова природа акцизного збору // Форум права. -2008. -№ 1. –С.368-371 [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-1/08savrav.pdf>*

Характеризуються можливості застосування та запровадження до чинного податкового законодавства бюджетного відшкодування в режимі акцизного збору. Спеціальну спрямованість даному дослідженню надає особливий аспект – характеристика бюджетного відшкодування не взагалі, а підчас перетинання митного кордону України. Основні положення статті розглядаються як певні пропозиції до втілення у проекті податкових актів, тому що на відміну від російського податкового законодавства в Україні бюджетне відшкодування при справлянні акцизного збору не застосовується.

\*\*\*

*Саленков А.В. Правовая природа акцизного сбора*

Характеризуются возможности применения и внедрения в действующее налоговое законодательство бюджетного возмещения в режиме акцизного сбора. Специальную направленность данному исследованию задает особый аспект – характеристика бюджетного возмещения не вообще, а во время пересечения таможенной границы Украины. Основные положения статьи должны рассматриваться как определенные предложения по внедрению в проекте правовых актов, потому, что в отличие от российского законодательства в Украине бюджетное возмещение при уплате акцизного сбора не применяется.

\*\*\*

*Salenkov A.V. Legal nature of the excise tax*

There characterized possibility of the using and introduction in acting tax legislation of the budgetary indemnity in mode of the excise collection. The Special directivity given studies will assign the especial aspect - a feature of the budgetary indemnity not in general, but during crossing the customs border of the Ukraine. The main positions of this article must be considered as determined offers to introduction in project of the legal acts, therefore that in change from Russian legislation in Ukraine budgetary indemnity at payment of the excise collection is not used.