

**Данілов О.Д.,**

кандидат економічних наук, професор,  
завідуючий кафедрою фінансів та кредиту  
Київського економічного інституту менеджменту

**Паєнтко Т.В.,**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансів та кредиту  
Київського економічного інституту менеджменту

### ПРОБЛЕМИ СПРАВЛЯННЯ АКЦИЗНОГО ЗБОРУ ТА ШЛЯХИ ЇХ УСУНЕННЯ

*Досліджено проблеми справляння акцизного збору в Україні, проаналізовано динаміку обсягів сплати цього збору, виявлено недоліки в його справлянні. Обґрунтовано необхідність удосконалення акцизного оподаткування в Україні.*

*The article is devoted the problems of production of excise duties in Ukraine. The dynamics of volumes of excise duties payment is analyzed in the article, as well as defects in its production. Also improvement of excise taxation in Ukraine is grounded.*

**Ключові слова:** акцизний збір, підакцизні товари, процентна ставка, тверда ставка, втрати бюджету.

Акцизний збір через простоту адміністрування і справляння є найдавнішою формою оподаткування. Це непрямий податок, який належить до категорії специфічних акцизів та обчислюється із застосуванням диференційованих ставок до певної групи товарів (підакцизних), що є однією з основних відмінностей специфічного акцизу від універсального, котрий має ширшу базу оподаткування й обмежену кількість ставок. Незважаючи на досить тривалу історію становлення й розвитку акцизного оподаткування, в Україні воно має ряд недоліків, які знижують його фіскальну ефективність і регуляторні можливості. У зв'язку з цим метою статті є виявлення недоліків у справлянні акцизного збору в нашій державі та обґрунтування шляхів їх усунення.

Очевидно, що чим більшою є група підакцизних товарів, тим вагоміше фіскальне значення акцизного збору у формуванні доходної частини бюджету. Стягування акцизного збору в Україні має декілька недоліків. Із правової точки зору, першим недоліком можна вважати те, що порядок нарахування і сплати цього податку регламентується Декретом Кабінету Міністрів України “Про акцизний збір” від 26.12.1992 № 18-92, що має силу закону, але, по суті, є підзаконним актом. З теоретичної точки зору, за своїми ознаками акцизний збір у нашій державі фактично є акцизним податком, що можна вважати другим недоліком. Він був запроваджений у 1992 році. До підакцизних було зараховано 27 видів товарів, серед яких не лише шкідливі для здоров'я й високорентабельні, а й такі, що не підходили під ці ознаки, а саме: цукор, шоколад, фарфор, килими, мікрохвильові печі, відеотехніка та ін. На сьогодні група підакцизних товарів скоротилася до шести: алкогольні

© Данілов О.Д., Паєнтко Т.В., 2010

напої, спирт етиловий, тютюнові вироби, транспортні засоби, пиво солодове, деякі види нафтопродуктів.

Спочатку ставки справляння акцизного збору були процентними, причому до імпорتنих підакцизних товарів вони застосовувалися в подвійному розмірі. В наш час при обчисленні акцизного збору використовуються тверді ставки в євро і гривнях, а також комбінована ставка до тютюнових виробів. Застосування ставок у євро можна вважати третім недоліком, оскільки згідно з чинним законодавством на території України офіційно повинна використовуватися національна грошова одиниця.

До недоліків адміністрування акцизного збору в Україні слід також зарахувати часті, й не завжди з початку календарного року, підвищення його ставок. Та попри це питання про скасування цього податку в Україні за всі роки його адміністрування, на відміну від представника універсального акцизу — ПДВ, не порушувалося.

На сьогодні в Україні, як і в багатьох інших країнах, акцизом обкладаються товари, котрі відповідають одній або декільком характеристикам із наведених нижче. По-перше, виробництво й реалізація таких товарів перебувають під наглядом держави. По-друге, вони характеризуються нееластичністю попиту за ціною. По-третє, еластичність попиту за доходом для цих товарів часто більша за одиницю. По-четверте, в державі прийнято вважати, що використання цих товарів не приносить користі споживачам та з великою ймовірністю викликає негативні зовнішні ефекти. По-п'яте, до підакцизних не належать товари першої потреби.

Як свідчить світовий досвід, акцизний збір є надійним джерелом наповнення бюджету країни, й Україна не є винятком<sup>1</sup>. Так, у 2002 році частка акцизного збору в доходах державного бюджету становила 9 % від загальної суми податкових надходжень, у 2006-му — 12,3 %, акцизний збір завжди посідав четверте місце після податків на додану вартість, на прибуток підприємств та на доходи фізичних осіб. Завдяки вузькій спрямованості акцизу можуть істотно впливати на споживачів підакцизної продукції, а також розподіл ресурсів, а отже, бути потужним інструментом досягнення не тільки фіскальної мети державної політики, а й регулюючої.

Ми погоджуємося з думкою У. Петті, котрий зазначив: “Доводи на користь акцизу зводяться до такого. По-перше, природна справедливість вимагає, щоб кожен сплачував відповідно до того, що він насправді споживає. Внаслідок цього такий податок навряд чи нав'язується кому-небудь проти волі та його надзвичайно легко сплачувати тому, хто задовольняється предметами природної потреби. По-друге, цей податок... схиляє до ощадливості, що є єдиним способом збагачення народу... По-третє, ніхто не сплачує вдвічі чи двічі за ту саму річ, оскільки ніщо не може бути спожите більш ніж один раз”<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податки в Україні: Навч. посіб. — К.: УкрІНТЕІ, 2003. — С. 140, 335, 339.

<sup>2</sup> Антология экономической классики / Предисл.: И.А. Столяров. — М.: МП “ЭКОНОВ КЛЮЧ”, 1993. — С. 77.

Разом із тим акцизний збір, як і всі непрямі податки, збільшує ціни на відповідні товари. Це підтверджується, зокрема, словами Ю. Іванова: “Податки впливають передусім на рівень цін на товари, роботи, послуги. В цьому плані особливу роль відіграють непрямі податки...”<sup>3</sup>.

Збільшуючи ставки акцизного збору (в тому числі у 2009 році), держава насамперед розв’язує проблему наповнення дохідної частини бюджету. Адже, з одного боку, як державний регулятор відносин між платниками податків і урядом система оподаткування повинна стимулювати розвиток бізнесу у країні, а з другого — виконувати суто фіскальну функцію, а саме формувати дохідну частину бюджетів різних рівнів, без яких не можлива державність. Таким чином, сприяючи динамічному зростанню економіки та, як наслідок, підвищенню конкурентоспроможності держави і збільшенню попиту, система оподаткування надає можливість отримувати доходи як державі, так і бізнесу. Втім, щодо зміни ставок акцизного збору в бік збільшення ми погоджуємося з В. Загорським, котрий вважає, що реформування податкової системи має потребу у зміні напряму податкового навантаження зі сфери виробництва на сферу споживання<sup>4</sup>.

З метою визначення ролі акцизного збору в наповненні дохідної частини бюджету та його впливу на поведінку платників податків нами проведено аналіз податкових надходжень до бюджету України. Як видно з рис. 1, до 2008 року спостерігалось зростання надходжень основних податків до бюджету<sup>5</sup>. При цьому темпи приросту надходжень ПДВ, податку на прибуток і податку на доходи фізичних осіб були значно вищими за темпи приросту акцизного збору. У 2009 році, коли Україна, як і більшість країн світу, опинилася під впливом фінансово-економічної кризи, надходження основних податків істотно скоротилися. Темпи приросту надходжень бюджетоутворюючих податків у 2009-му порівняно з попереднім роком значно знизились, особливо податку на прибуток підприємств<sup>6</sup>. Водночас у зв’язку з підвищенням ставок акцизного збору на деякі підакцизні товари темпи приросту надходжень цього податку у 2009-му помітно зросли порівняно з 2008-им.

За останніх чотири місяці темпи зростання надходжень акцизного збору з товарів, виготовлених в Україні, є вищими за надходження акцизного збору з імпортних товарів. Упродовж усього досліджуваного періоду темпи зростання надходжень акцизного збору перевищували 100 %, тобто спостерігався приріст порівняно з минулим роком (рис. 2). У даному випадку держава виступила регулятором, підвищивши

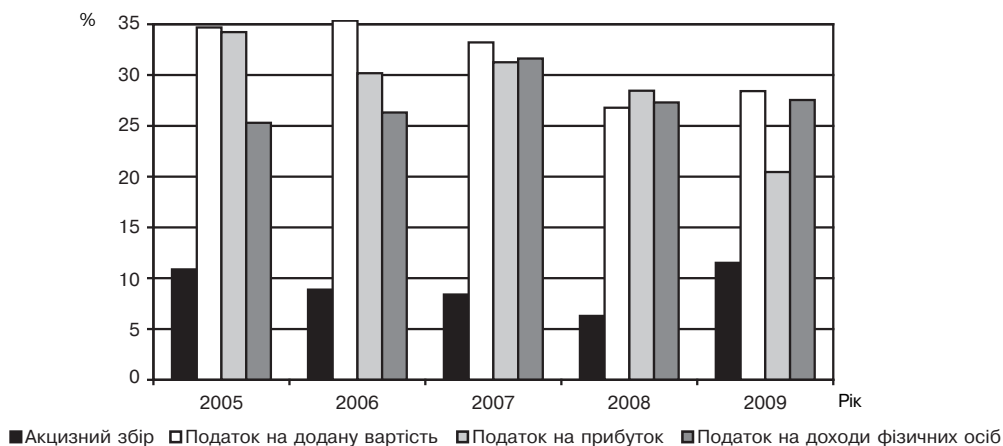
---

<sup>3</sup> Іванов Ю.Б. Податкові аспекти конкурентоспроможності // Матеріали конференції “Конкурентоспроможність: проблеми науки і практики”. — Х.: ИД “ИНЖЭК”. — 2006. — С. 190.

<sup>4</sup> Загорский В.С. Концептуальные направления реформирования налоговой системы Украины // Налогообложение: проблемы науки и практики: Моногр. — Х.: ФЛП Александрова К.М., 2008. — С. 23.

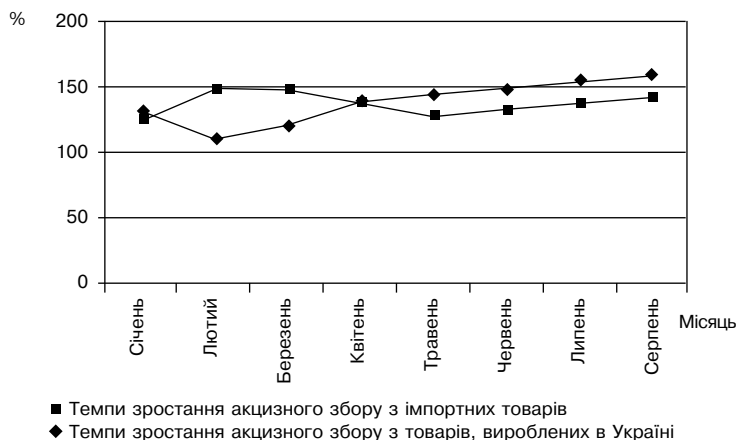
<sup>5</sup> Статистична інформація про податкові надходження, що контролюються ДПА України.

<sup>6</sup> Детальніше див.: Финансовый механизм социально-экономического развития государства в условиях экономической нестабильности: Моногр. / Под ред. к.э.н., проф. А.Д. Данилова; Киевский экон. ин-т менеджмента. — К.: ООО “ДКС центр”, 2010. — С. 274.



Джерело: побудовано авторами на підставі оперативних даних ДПА.

Рис. 1. Надходження бюджетоутворюючих податків до зведеного бюджету України у 2005—2009 роках



Джерело: побудовано авторами на підставі оперативних даних ДПА.

Рис. 2. Темпи зростання надходжень акцизного збору у 2009 році порівняно з аналогічним періодом 2008-го

ставки акцизного збору передусім на алкогольні напої й тютюнові вироби, крім того, збільшенню надходжень акцизного збору до бюджету сприяло підвищення цін на деякі нафтопродукти.

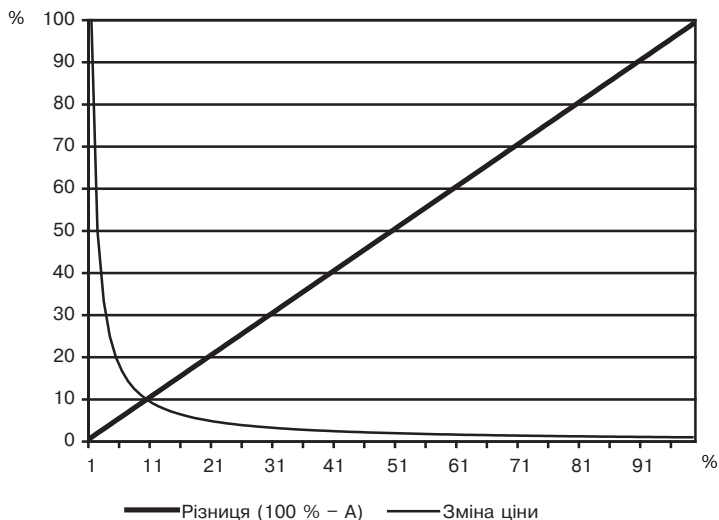
Як видно з рис. 2, місячні надходження акцизного збору до зведеного бюджету України у 2009 році мали тенденцію до зростання починаючи з лютого. Надходження акцизного збору з підакцизних товарів, увезених на територію нашої країни, найвищі в березні, надалі практично не змінилися. При цьому слід зазначити, що в загальних надходженнях акцизного збору до зведеного бюджету України домінує збір із товарів, вироблених в Україні. В середньому частка акцизного збору з

імпортних товарів становить 18 % від загальних надходжень цього податку до зведеного бюджету.

Підвищення ставок акцизного збору через можливе зниження попиту на під-акцизну продукцію може дещо зменшити прибуток підприємств — платників цього податку. Втім, оскільки акцизний збір є базою оподаткування ПДВ, можна чекати незначного зменшення оборотних коштів підприємств, орієнтованих на вітчизняного споживача.

В Україні була скасована процентна ставка, в тому числі та, що застосовувалася до ювелірних виробів, у зв'язку з виведенням останніх зі списку підакцизних товарів. Офіційною причиною цього кроку є неефективність акцизного оподаткування ювелірних виробів (у 2002 році надходження акцизного збору з таких виробів становили 0,77 % від загальних надходжень акцизу до бюджету<sup>7</sup>) і труднощі в адмініструванні. На наш погляд, в умовах зростання бюджетного дефіциту доцільно на якийсь час повернутися до процентних ставок, що можна аргументувати реакцією ціни на зміну процентної ставки акцизного збору.

На рис. 3 наведено розрахунок зміни ринкової ціни на підакцизну продукцію при зміні ставки акцизного збору від 99 % до 1 % та сумі собівартості і прибутку, рівній одиниці. Так, при використанні ставки акцизного збору 50 % ціна на підакцизну продукцію зросте вдвічі й відповідно у 2 рази збільшиться ПДВ.



Джерело: оперативна інформація ДПА.

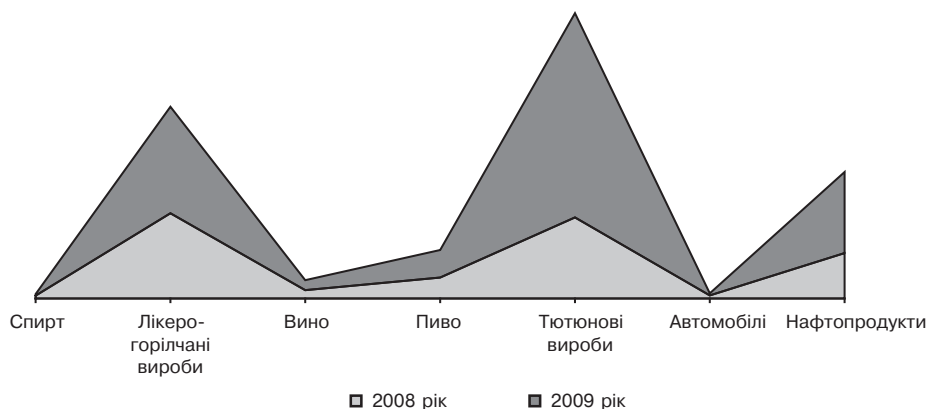
Рис. 3. Зміна ціни товару залежно від зміни ставки акцизного збору

Результатом застосування процентної ставки акцизного збору буде збільшення надходжень від ПДВ і акцизного збору при підвищенні собівартості продукції та/або зростанні прибутку. До того ж при використанні твердих ставок немає

<sup>7</sup> Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Зазнач. праця. — С. 339.

потреби збільшувати ставки акцизного збору або індексувати акцизний збір. Таким чином, повернення до процентних ставок заслуговує на увагу.

Треба зазначити, що у 2008-му і 2009 роках основними джерелами наповнення дохідної частини державного бюджету серед підакцизних товарів були лікеро-горілчані й тютюнові вироби, а також нафтопродукти. Порівняно з 2002-им структура надходжень акцизного збору в розрізі товарних груп значно змінилася. Так, надходження від лікеро-горілчанних виробів становили 52,73 %, а тютюнових — 45,88 %, тобто переважали. Цікавим є порівняння структури надходжень акцизного збору в розрізі підакцизних товарів у 2008-му і 2009 роках, після збільшення ставок акцизного збору (рис. 4).



Джерело: оперативна інформація ДПА.

Рис. 4. Структура надходжень акцизного збору у 2008 і 2009 роках

Як бачимо, різко зросли надходження дохідної частини зведеного бюджету від адміністрування акцизного збору на лікеро-горілчані, тютюнові вироби й деякі нафтопродукти. Також збільшилися надходження акцизного збору від реалізації пива та зменшилися від реалізації автомобілів і спирту.

На особливу увагу заслуговують втрати бюджету внаслідок ухилення від сплати податків. Проблема таких втрат є комплексною. В рамках даного дослідження ми зупинимось на втратах бюджету, що виникають через наявність неофіційної, або неформальної, економіки, яка належить до найбільших проблем практично для всіх країн постсоціалістичного простору. За оцінками різних аналітиків в Україні тіньовий сектор становить від 15 % до 65 % ВВП, і кожен третій громадянин країни так чи інакше пов'язаний із отриманням доходів у неофіційній сфері. Крім недоплати податків до бюджету й обов'язкових зборів до позабюджетних фондів тощо, існування неформальної економіки загрожує в довгостроковій перспективі дестимулюванням підприємців працювати легально. Особливо це стосується підприємств, що виробляють підакцизну продукцію, адже надходження від акцизного збору чи не найбільше залежать від розвитку тіньового сектору.

З метою визначення негативного впливу ухилення від акцизного оподаткування через наявність неофіційної економіки нами розраховано обсяги останньої і втрати бюджету від недоотримання акцизного збору. Ці розрахунки проводилися за методом споживання електроенергії, що зумовлено тісним зв'язком між змінами ВВП і споживанням цього виду енергетичного ресурсу<sup>8</sup>. Обсяги втрат бюджету від недоотримання акцизного збору розраховувалися шляхом добутку ВВП, виробленого в тіншовому секторі, та частки акцизного збору у ВВП.

Наведений спосіб розрахунку не є винятковим: використовуючи його, можна визначити середній обсяг ВВП, виробленого в неофіційному секторі економіки. Застосування методу обсягу готівки в загальній грошовій масі, порівняння банківського й небанківського грошового обороту можуть дати точніші результати. Ми погоджуємося з думкою швейцарських економістів Б. Фрея і Х. Бека — розробників так званого методу прихованих змінних (1983), котрі вважають, що неофіційна економіка — це величина, яку неможливо виміряти з високою точністю<sup>9</sup>. Метод прихованих змінних є факторно-аналітичним дослідженням, котре ґрунтується на системі лінійних рівнянь. Автори цього методу стверджують, що масштаби неформальної економічної діяльності залежать від певного набору детермінант, які можуть бути визначені й задані без значних похибок. У ролі детермінант виступають рівень прямого оподаткування, рівень непрямого оподаткування, витрати на соціальне страхування, зростання прямих податків, рівень державного регулювання, моральний чинник, рівень безробіття, середній розмір доходу на сім'ю або на окремого громадянина.

Хоча використання методу прихованих змінних в Україні ускладнене внаслідок необхідності врахування морального чинника (а це не завжди можливо через брак статистичних даних), науковці визначили, що однією із провідних детермінант є рівень непрямого оподаткування. Таким чином, підвищення ставок акцизного збору іноді може провокувати зростання неофіційного сектору економіки, а отже, збільшення втрат бюджету від недоотримання сум акцизного збору.

Аналіз динаміки втрат бюджету з цієї причини показав, що до 2003 року зростання податкового навантаження, яке формувалося акцизним збором, супроводжувалося збільшенням втрат бюджету від його недоотримання, з 2004-го, разом із певною стабілізацією податкового навантаження від акцизного збору, спостерігалося зменшення обсягів втрат бюджету від його недоотримання. У 2009 році сталися зміни в гірший бік, котрі можна частково розцінювати як реакцію платників податків на зміни в законодавстві щодо стягнення акцизного збору.

Отже необхідність урахування регулюючих ефектів акцизного збору в разі ухвалення рішень про внесення змін до порядку його стягнення є очевидною. На

---

<sup>8</sup> Фрадинський О.А., Шавкун В.М. Аналіз окремих підходів до визначення обсягів тіншової економіки в Україні // Вісник Технологічного університету Поділля. Т. 1. Економічні науки. — 2003. — № 2. — С. 63—66.

<sup>9</sup> Николаева М.И., Шевяков А.Ю. Теневая экономика: методы анализа и оценки (обзор работ западных экономистов): Препринт. — М.: ЦЕМИ АН СССР, 1987. — 53 с.

наш погляд, разом із продуманим підвищенням ставок акцизного збору на вже існуючі підакцизні товари доцільно запровадити оподаткування предметів розкоші. За оцінкою експертів український luxury-ринок виявився одним із найстійкіших у Східній Європі, а кризовий резонанс 2008 року навіть підігрів попит на окремих його сегментах<sup>10</sup>. За останніх п'ять років до початку кризи ринок предметів розкоші динамічно зростав, а його обсяги навіть у кризовий період оцінюються в середньому в 300—400 млн євро на рік. Представники компаній, що реалізують автомобілі преміум-класу, свідчать, що обсяги продажів елітних автомобілів у 2008-му зовсім не скоротилися, а за 9 місяців 2009-го — лише на 3 %. До слова, ціна таких автомобілів стартує від 230 тис. євро, вони не продаються у кредит, тож їх покупці не залежать від кредитної політики банків. Щоправда, під час кризи частина споживачів з luxury-ринку зникають. Утім, переважно це ті з них, котрі до настання кризи поклалися на кредитні ресурси. В період розвитку кризових явищ на ринку залишаються споживачі, які не залежать від кредитних ресурсів і основні доходи котрих не є жорстко фіксованими, на думку експертів, їх достатньо для того, щоб справжній ексклюзивний сегмент розкоші нічого не відчув<sup>11</sup>.

Можливо, саме цим пояснюється стабільність українського ринку ювелірної продукції (класу “люкс”), а також ринку luxury-годинників. За даними Федерації швейцарської годинної індустрії Україна посідає 25-е місце у світовому рейтингу продажу дорогих годинників: щомісяця в нашій країні таких годинників продається на 10—15 млн швейцарських франків<sup>12</sup>.

Підсумовуючи сказане, вважаємо за потрібне викласти основні пропозиції з удосконалення оподаткування підакцизних товарів із метою збільшення наповнення дохідної частини зведеного бюджету України, а саме:

- 1) вжити заходи з виведення виробництва підакцизних товарів із неофіційного сектору економіки (втрати бюджету від недоотримання акцизного збору за 9 місяців 2009 року становлять 0,38 млрд грн);
- 2) посилити боротьбу з увезенням на митну територію України контрабандних підакцизних товарів;
- 3) розглянути можливість переходу від твердих ставок акцизного збору до процентних;
- 4) розширити перелік підакцизних товарів за рахунок ювелірних виробів класу “люкс” та інших предметів розкоші.

<sup>10</sup> База маркетингової інформації. Аналіз ринков, обзори ринков: [Електр. ресурс]. — [http://www.marketing.vc/cat\\_stat\\_sections.php?id\\_cat=334](http://www.marketing.vc/cat_stat_sections.php?id_cat=334); *Исакова Д.* Красиво жить не запретишь // *Инвестгазета.* — 2008. — 10—16 нояб. — С. 30—35.

<sup>11</sup> Інформаційна агенція “Інтергрум”. — <http://intergrum.ru>.

<sup>12</sup> База маркетингової інформації. Аналіз ринков, обзори ринков: [Електр. ресурс]. — [http://www.marketing.vc/cat\\_stat\\_sections.php?id\\_cat=334](http://www.marketing.vc/cat_stat_sections.php?id_cat=334).