

Лариса СІДЕЛЬНИКОВА

ГАРМОНІЗАЦІЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ ПОПИТУ

Розглянуто перспективи реформування акцизного оподаткування як важливої складової податкових надходжень Державного бюджету України з метою подальшого збалансування податкової та боргової компонент формування бюджетних ресурсів держави. Досліджено вплив середньої річної ставки акцизного податку окремих груп підакцизних товарів на обсяги його надходжень до бюджету в контексті вироблення податково-боргових стратегій фіскального регулювання.

Ключові слова: акцизний податок, податкові фінанси, позикові фінанси, бюджетні ресурси, фіскальна політика, економіка попиту.

Соціально-економічна трансформація, що відбувається в Україні з моменту набуття нею статусу незалежної держави, порушила комплекс теоретичних і практичних питань щодо вибору основних базових положень державотворення між економікою пропозиції та економікою попиту і впровадження на основі теорії вибору нових форм і методів системного управління економікою. Чільне місце у цьому процесі відводиться розбудові фіскального механізму (як поєднанню податкової і бюджетної складових), адже він безпосередньо пов'язаний з використанням державних фінансів для вирішення економічних і соціальних завдань розвитку нашого суспільства.

На сучасному етапі становлення державних фінансів та формування ефективної фіскальної системи бюджет у контексті трансформації економіки попиту має не тільки акумулювати кошти, необхідні для фінансування держави, а й активно впливати на економічні, соціальні, національні, регіональні процеси у суспільстві і забезпечувати дотримання відповідних орієнтирів національної стратегії розвитку, спрямованих на зміцнення фінансової безпеки держави. Тому *актуальною постає* проблема підвищення ефективності мобілізації державних фінансів через призму вибору між податковими та позиковими механізмами формування бюджетних ресурсів з метою забезпечення нарощення приросту валового внутрішнього продукту, наповнення державного бюджету, покращення добробуту в суспільстві, підвищення зайнятості населення та зміцнення національної валюти.

Використання податкових і позикових фінансів у рамках формування та реалізації фіскальної політики на основі основних положень теорії попиту дає змогу державі коригувати широкий спектр соціально-економічних відносин і визначати тенденції зміни пропорцій відтворення та суспільного розвитку. З метою підвищення ефективності державної фіскальної та боргової політики кардинальних змін потребують усі їхні елементи. В цій статті пропонується розглянути перспективи реформування акцизного оподаткування як важливої складової податкових надходжень Державного бюджету України в контексті збалансування податкової та боргової компонент формування бюджетних ресурсів держави.

Проблематика реформування вітчизняної податкової системи в умовах подолання наслідків фінансово-економічної кризи, розбалансування складу і структури надходжень

до державного і місцевих бюджетів, високого рівня бюджетного дефіциту, дефіциту Пенсійного фонду України, зменшення інвестицій в економіку, падіння ділової активності у реальному секторі економіки та у фінансово-кредитній сфері розглянута у багатьох працях вітчизняних науковців, зокрема: І. Алексєєва, В. Андрущенко, О. Данілова, Ю. Іванова, А. Крисоватого, І. Луїної, В. Мельника, С. Онишко, А. Соколовської, В. Суторміної, В. Федосова, І. Чугунова, К. Швабія, С. Юрія та інших.

Потребують подальшого комплексного переосмислення, особливо із врахуванням закономірностей функціонування фіска на основі теоретичних постулатів економіки попиту, різноманітні аспекти податкових і позикових форм фінансування суспільно необхідних видатків за їхніми елементами, у т. ч. акцизного оподаткування.

Акцизний збір (згідно з Податковим кодексом України від 02.12.2010 року № 2755-VI – акцизний податок) є одним з основних бюджетоутворюючих податків, які безпосередньо пов'язані з процесами споживання. Так, протягом 2007–2009 рр. його питома вага у структурі податкових надходжень Зведеного бюджету України становила 6,5; 5,6; 10,4 відсотків відповідно; у структурі Державного бюджету України – 9,0; 7,6; 14,3 відсотків відповідно. Зазначимо, що у 2009 р. фактично єдиними доходними джерелами, частка яких у податкових надходженнях державного бюджету збільшилась, стали акцизний збір та податок на додану вартість, питома вага яких зросла відповідно на 6,7 в.п. та 1,9 в.п. Отже, найбільш контрольованою сферою економіки з боку держави є кінцеве споживання, чого не можна сказати про процеси виробництва та розподілу.

Надходження акцизного збору у 2009 р. становили 21,33 млрд. грн., що на 8,55 млрд. грн. більше відповідного показника минулого року. Варто зазначити, що в умовах фінансової кризи акцизний збір був єдиним стабільно зростаючим джерелом надходжень до державного бюджету. Це зумовлено, перш за все, збільшенням акцизних ставок на спирт та лікєро-горілчані вироби – на 58,1%; пиво – на 93,5%; коньяк – на 40,0%; тютюнову продукцію – у 2,3 рази; бензин у – 1,8 рази та зростанням обмінного курсу євро у середньому на 41% (оскільки ставки акцизів на нафтопродукти та транспортні засоби визначені в євро).

Крім того, за даними Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень, надходження акцизного збору до державного бюджету вже у січні-червні 2010 р. становили 12,7 млрд. грн., що на 4 млрд. грн., або на 46% більше відповідного показника минулого року, у т. ч. на 2,7 млрд. грн. – за рахунок акцизного збору з тютюну та тютюнових виробів внаслідок підвищення ставок акцизного збору з 1 січня 2010 р. [1].

Отже, акцизний податок залишається другим за вагомістю бюджетоутворюючим непрямим податком, зростання надходжень якого відбувається, перш за все, внаслідок зростання акцизних ставок. З огляду на це доцільним є дослідження впливу середньої річної ставки акцизного податку окремих груп підакцизних товарів на обсяги його надходжень до Державного бюджету України в контексті вироблення податково-боргових стратегій фіскального регулювання в рамках транзитивної економіки.

Важливим чинником аналізу економічної ефективності акцизного податку є визначення еластичності його надходжень за допомогою коефіцієнта еластичності. Для розрахунку цього коефіцієнта можна використати співвідношення темпів приросту надходжень акцизного податку з темпом приросту середньої річної ставки акцизного податку на окрему групу підакцизних товарів. Отже, можна простежити, як змінюватиметься показник надходжень акцизного податку при зміні його середніх річних ставок на окремі групи підакцизних товарів.

Еластичність надходжень акцизного податку розраховується за формулою:

$$E_T \bar{C} = \frac{\Delta T / T}{\Delta \bar{C} / \bar{C}_i} \quad (1)$$

де ΔT – абсолютне відхилення планових надходжень акцизного податку, млрд. грн.;

T – планові надходження акцизного податку у звітному періоді, млрд. грн.;

$\Delta \bar{C}$ – абсолютне відхилення середньої річної ставки акцизного податку на окрему групу підакцизної продукції, грн. за одиницю оподаткування;

\bar{C}_i – середня річна ставка акцизного податку на окрему групу підакцизної продукції у звітному періоді, грн. за одиницю оподаткування.

Середні річні ставки акцизного податку за окремими групами підакцизної продукції подані в табл. 1.

Таблиця 1

Середні річні ставки акцизного збору (податку) за окремими групами підакцизної продукції

Код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД	Середні річні ставки:		
		2009 р.	2010 р.	2011 р.
2206 00 (крім 2206 00 31 00, 2206 00 51 00, 2206 00 81 00 – сидр і перрі (без додавання спирту))	Зброджені напої (наприклад, сидр, перрі (грушевий напій), напій медовий); суміші із зброджених напоїв та суміші зброджених напоїв з безалкогольними напоями, в іншому місці не зазначені (з додаванням спирту) (грн. за 1 літр 100-% спирту)	27,8	36,7	42,12
2206 00 31 00 2206 00 51 00 2206 00 81 00	Сидр і перрі (без додавання спирту) (грн. за 1 літр)	0,34	0,37	0,42
2207 2208	Спирт етиловий, неденатурований, інші спиртові дистилляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, денатуровані, будь-якої концентрації, лікери та інші напої, що містять спирт (грн. за 1 літр 100-% спирту)	27,8	36,7	42,12
2402 20 90 10	Сигарети без фільтра, цигарки (грн. за 1000 шт.)	24,9	42,12	43,03
2402 20 90 20	Сигарети з фільтром (грн. за 1000 шт.)	47,9	8,5	96,2

Планові надходження акцизного збору (податку) в період 2007–2011 рр. становили: у 2007 р. – 10,33 млрд. грн., у 2008 р. – 13,71 млрд. грн., у 2009 р. – 23,84 млрд. грн., у 2010 р. – 29,74 млрд. грн., у 2011 р. – 41,45 млрд. грн.

Для зручності розрахунок еластичності планових надходжень акцизного податку від зміни середньої річної ставки акцизного збору (податку) окремої групи підакцизної продукції зведемо до табл. 2.

Таблиця 2

Еластичність планових надходжень акцизного збору (податку) від зміни його середньої річної ставки окремої групи підакцизної продукції

Групи підакцизної продукції	Еластичність податкових надходжень, %		Відхилення, в. п.
	2010 р.	2011 р.	
Зброджені напої (сидр, перрі (грушевий напій), напій медовий); суміші із зброджених напоїв та суміші зброджених напоїв з безалкогольними напоями, в іншому місці не зазначені (з доданням спирту) (грн. за 1 літр 100-% спирту)	0,82	2,19	1,37
Сидр і перрі (без додання спирту) (грн. за 1 літр)	2,44	2,34	-0,1
Спирт етиловий, неденатурований, інші спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, денатуровані, будь-якої концентрації, лікери та інші напої, що містять спирт (грн. за 1 літр 100-% спирту)	0,82	2,19	1,37
Сигарети без фільтра, цигарки (грн. за 1000 шт.)	0,48	13,47	12,99
Сигарети з фільтром (грн. за 1000 шт.)	0,45	2,44	1,99

Як видно з табл. 2, у 2010 р. коефіцієнт еластичності планових надходжень акцизного збору (податку) від зміни середньої річної акцизної ставки на продукцію зброджених напоїв становив 0,82%, а у 2011 р. збільшився на 1,37 в. п. і становив 2,19%. Отже, при збільшенні середньої річної акцизної ставки на продукцію зброджених напоїв на 1,0% у 2010 р. планові надходження акцизного збору (податку) збільшились на 0,82%, а у 2011 р. – на 3,43%.

Аналогічний висновок можна зробити про таку групу підакцизної продукції, як спирт етиловий, не денатурований, інші спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, денатуровані, будь-якої концентрації, лікери та інші напої, що містять спирт.

При збільшенні середньої річної акцизної ставки на групу підакцизної продукції сидр і перрі (без додання спирту) на 1,0% у 2010 р. планові надходження акцизного збору (податку) збільшились на 2,44%, а у 2011 р. – на 2,34%.

При збільшенні середньої річної акцизної ставки на групу підакцизної продукції сигарети без фільтра, цигарки на 1,0% у 2010 р. планові надходження акцизного збору (податку) збільшились на 0,48%, а у 2011 р. – на 13,47%.

При збільшенні середньої річної акцизної ставки на групу підакцизної продукції сигарети з фільтром на 1,0% у 2010 р. планові надходження акцизного збору (податку) збільшились на 0,45%, а у 2011 р. – на 2,44%.

Отже, отримані результати еластичності планових надходжень акцизного збору (податку) від зміни середньої річної акцизної ставки на окремі групи підакцизної продукції продемонстрували, на скільки відсотків зміняться планові надходження акцизного збору (податку) залежно від зміни середньої річної акцизної ставки окремої групи підакцизної продукції у майбутніх роках.

У процесі подальшого аналізу доцільно більш детально дослідити ступінь залежності між цими показниками, побудувати модель такої залежності, та з огляду на отримані результати, спрогнозувати планові надходження акцизного податку до державного бюджету на 2012–2016 рр.

На основі статистичних даних обсягів надходжень акцизного збору (податку) від тютюнових виробів і середньорічної акцизної ставки на продукцію тютюнових виробів за період 2007–2011 рр. та за допомогою програмного продукту STADIA [5, с.151] отримано статистично значимі економіко-математичні моделі (високе значення коефіцієнта кореляційного зв'язку, R , статистично значиме значення коефіцієнта Фішера), які будуть основою подальшого економіко-математичного аналізу.

Розраховані економіко-математичні моделі залежності обсягів надходжень акцизного збору (податку) від тютюнових виробів (y) від середньорічної ставки акцизного збору (податку) на продукцію тютюнових виробів (x) мають такий вигляд:

$$y = 8,1116 + 0,42179x, R = 0,9571; \quad (2)$$

$$y = -14,088 + 11,583 \ln(x), R = 0,9349; \quad (3)$$

$$y = e^{2,3337+0,019196x}, R = 0,9647; \quad (4)$$

$$y = e^{1,8361+0,21448\sqrt{x}}, R = 0,9723. \quad (5)$$

Аналіз отриманих результатів показує, що збільшення середньорічної ставки акцизного збору (податку) на продукцію тютюнових виробів на одиницю приводить до зростання обсягів надходжень акцизу від тютюнових виробів на 0,42179 одиниці (на основі моделі 2).

Водночас збільшення середньорічної ставки акцизу на продукцію тютюнових виробів на 1% приводить до зростання обсягів надходжень акцизного збору (податку) від тютюнових виробів в 1,019 разу або на 1,9% (на основі моделі 4).

Моделі (3) та (5) демонструють повільне збільшення результативного показника від збільшення факторного, оскільки вони описуються логарифмічною та степеневою залежністю, перша похідна яких (швидкість зростання функції) є функцією, обернено пропорційною до аргумента.

З метою визначення прогнозних значень обсягів надходжень акцизного збору (податку) від тютюнових виробів від зміни акцизної ставки на базі створених моделей проведена інтерполяція факторного показника з кроком 1, результати якої представлені в табл. 3.

Таблиця 3

Прогнозні значення планових надходжень акцизного податку від зміни його середньої річної ставки окремої групи підакцизної продукції

Хпрогн	Модель (2)			Модель (3)			Модель (4)			Модель (5)		
	Упрогн	Станд. помилка	Довір. інтерв.	Упрогн	Станд. помилка	Довір. інтерв.	Упрогн	Станд. помилка	Довір. інтерв.	Упрогн	Станд. помилка	Довір. інтерв.
69,12	37,27	5,16	16,23	34,98	6,33	19,88	38,88	5,16	16,23	37,31	5,08	15,96
70,12	37,69	5,20	16,33	35,14	6,37	20,01	39,64	5,20	16,33	37,79	5,11	16,06
71,12	38,11	5,23	16,44	35,31	6,41	20,15	40,41	5,23	16,44	38,28	5,15	16,17
72,12	38,53	5,27	16,55	35,47	6,46	20,28	41,19	5,27	16,55	38,76	5,18	16,28
73,12	38,95	5,30	16,67	35,63	6,50	20,42	41,99	5,30	16,67	39,25	5,22	16,39

Економіко-математична модель динаміки обсягів акцизного збору (податку) описується так:

$$y = 0,335 + 7,825t, R = 0,986,$$

де y – обсяг акцизного збору (податку), млн. грн.;

t – часовий інтервал, рік.

Розраховуємо прогнозні значення обсягів акцизного податку (табл. 4).

Таблиця 4

Прогнозні значення планових надходжень акцизного податку

Прогнозний період	Прогнозне значення	Стандартна помилка	Довірчий інтервал
2012 р.	47,29	3,501	11,00
2013 р.	55,11	4,043	12,70
2014 р.	62,94	4,647	14,60
2015 р.	70,76	5,293	16,63
2016 р.	78,59	5,967	18,75

Для подальшого дослідження представляє інтерес економіко-математична модель динаміки ставки акцизного податку:

$$y = -12,36 + 16,11t, R = 0,9476,$$

де y – ставка акцизного податку, %;

t – часовий інтервал, рік.

Отримана залежність дає можливість розрахувати прогнозні значення ставки акцизного податку (табл. 5).

Таблиця 5

Прогнозні значення планових ставок акцизного податку

Прогнозний період	Прогнозне значення	Стандартна помилка	Довірчий інтервал
2012 р.	84,33	14,37	45,16
2013 р.	100,4	16,59	52,14
2014 р.	116,6	19,08	59,94
2015 р.	132,7	21,73	68,27
2016 р.	148,8	24,49	76,96

Проведені дослідження показують, що зміна величини річної ставки акцизу на сигарети має значний вплив на обсяги планових надходжень (від 87 до 95% варіації результуючого показника пояснюється варіацією факторного). Очевидно, що маємо підстави для підвищення рівня акцизного податку на тютюн. Однак на основі аналізу моделей (3) та (5) бачимо, що це потрібно проводити обдуманно, оскільки є небезпека збільшення тіньового ринку.

Отже, сьогодні є всі підстави і надалі підвищувати ставки акцизу на тютюнові вироби та алкогольні напої, щоб за кілька років досягти рівня оподаткування країн ЄС. Для стримування тіньового ринку потрібно посилювати контроль за обігом тютюнової та алкогольної продукції. Це дасть подвійний ефект: наповнить бюджет і зменшить споживання шкідливих для здоров'я людини товарів в Україні.

Розбудова демократичної держави та прагнення членства в європейській спільноті вимагає створення сучасної податкової системи, адаптованої до міжнародних норм і стандартів. Важливим кроком у цьому напрямку стало прийняття Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, у розділі VI якого визначені положення щодо особливостей функціонування акцизного податку, спрямовані на наближення законодавства України (в частині оподаткування акцизами) до норм і стандартів ЄС та

на забезпечення ефективного застосування податкового законодавства як платниками податку, так і органами контролювання.

Навіть з урахуванням податкових трансформацій, регламентованих Податковим кодексом, вітчизняне законодавство з питань акцизного оподаткування містить окремі положення, які не відповідають законодавству ЄС. Застосування окремих його норм показує, що потрібно адаптовувати позитивний міжнародний досвід з урахуванням сучасних економічних реалій.

Підсумовуючи вищевикладене, зазначимо, що одним з першочергових завдань у найближчій перспективі є створення інституціональних умов для розбудови бюджетної і податкової політики, спрямованих на забезпечення формування передумов утворення високоефективної системи державних фінансів. Це перетворить бюджет у реальний механізм стимулювання економічного зростання, забезпечить можливості регулювання економічного та соціального розвитку і більш ефективний перерозподіл ВВП через дохідну частину бюджету.

Подальші дослідження напрямків удосконалення системи акцизного оподаткування є актуальними як в умовах подальшого наближення вітчизняного законодавства до міжнародних стандартів оподаткування, так і в контексті пошуку нових векторів зменшення боргових навантажень на бюджет, зокрема через збільшення надходжень акцизного податку в контексті трансформації економіки попиту.

Література

1. *Бюджетний Моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2010 рік [Електронний ресурс] / Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень (ІБСЕД). – Режим доступу: http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitir%20Quarter%202010/KV_IV_2010_Monitoring_ukr.pdf*
2. *Економетрія для менеджерів. Практикум / Г. С. Абрамов, А. Ю. Андрейцев, В. В. Крючковский, О. І. Литвиненко, А. Н. Хомченко. – Херсон : ОЛДІ-плюс, 2003. – С. 28.*
3. *Звіт про результати діяльності органів ДПС України за 2009 рік [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Державної податкової служби України. – Режим доступу : www.sta.gov.ua.*
4. *Іванов Ю. Б. Податкова система : підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Кривоватий, О. М. Десятнюк – К. : Атіка, 2006. – 920 с.*
5. *Іващук О. Т., Кулаїчев О. П. Методи економетричного аналізу даних у системі STADIA : Навч. посіб. – Тернопіль : ТАНГ, 2001. – С. 151.*
6. *Інформація про збір платежів до Державного бюджету України у розрізі видів економічної діяльності станом 1 листопада 2010 року [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Державної податкової служби України. – Режим доступу : http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=298939&cat_id=71425*
7. *Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>*
8. *Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>*
9. *Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. – № 2755-17 [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=1292579631296404>*
10. *Фрадинський О. Ф. Еволюція акцизного оподаткування в Україні / О. Ф. Фрадинський. – Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 1. – С. 115.*

Редакція отримала матеріал 10 травня 2011 р.