

ФУНКЦІЇ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ

FUNCTIONS OF EXCISE TAX

Казацька М.Д.,

*аспірант кафедри фінансового права
Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

У статті автором розкрито зміст основних функцій акцизного податку, а саме: фіскальної, регулюючої та розподільчої. Виявлена особлива регулятивна спрямованість акцизного податку, що наразі проявляється в обкладенні акцизним податком специфічних груп товарів. Шляхом аналізу прояву кожної з основних функцій акцизного податку автор розкриває його багатогранну сутність не тільки як способу наповнення бюджету, а і як регулятивного інструмента для впливу на споживання певних предметів і перерозподілення коштів у суспільстві.

Ключові слова: акцизний податок, функції акцизного податку, сутність акцизного податку, фіскальна функція акцизного податку, регулятивна функція акцизного податку, розподільча функція акцизного податку.

В статье автором раскрыто содержание основных функций акцизного налога: фискальной, регулирующей и распределительной. Выявлена особая регулятивная направленность акцизного налога, проявляющаяся в обложении таким налогом специфической группы товаров. Путём анализа проявления каждой из основных функций акцизного налога автор раскрывает его многогранную сущность не только как способа наполнения бюджета, но и как регулятивного инструмента для оказания влияния на потребление определенных предметов и перераспределения средств в обществе.

Ключевые слова: акцизный налог, функции акцизного налога, сущность акцизного налога, регулирующая функция акцизного налога, распределительная функция акцизного налога.

In this article the author reveals the contents of the main functions of the excise tax, such as fiscal, regulatory and distribution functions. The author examines the specific regulatory and distribution functions. The author examines the specific regulatory orientation of excise tax that currently appears in imposing of the main functions of the excise tax, the author reveals its multifaceted nature not only as a way to fill the budget but the funds in society.

Key words: excise tax, functions of excise tax, nature of excise tax, fiscal function of excise tax, regulatory function of excise tax, distribution function of excise tax.

Постановка проблеми. Сутність будь-якого податку розкривається в його функціональній спрямованості як у динамічному, упорядкованому правовими нормами впливі на економічні та соціальні відносини. Оскільки він є одночасно і правовою, і економічною категорією, то ефективність справляння того чи іншого податку визначається як його економічною обґрунтованістю, так і чітким правовим регулюванням процесу оподаткування. До того ж саме аналіз таких двох чинників в їх поєднанні дозволяє визначити основні функції податків, що виражають їхнє суспільне призначення як самостійної категорії.

У податковій системі кожної сучасної країни непрямі податки є одним із головних джерел надходжень до бюджету. Завдяки досить високим акумулятивним можливостям непрямі податки регулюють впливають на соціальні й економічні процеси. Насамперед, такий вплив властивий акцизному оподаткуванню, оскільки специфічність його об'єкта дозволяє цілеспрямовано впливати на соціально-економічні процеси в тій чи іншій сфері господарювання та суспільного життя загалом.

Стан опрацювання. Основні теоретичні підходи до визначення функцій податку загалом були досить детально досліджені в працях: М. Кучерявенко, Л. Воронової, Р. Гаврилюк, І. Кучерова, Д. Вінницького, С. Грибанова та інш. Окрім того, особливості функціональної спрямованості саме акцизного податку також висвітлювалися в працях

Г. Бех, Д. Гетманцева, В. Кудряшової, А. Майорової та інш. Водночас роль і функції акцизного податку мають бути детальніше досліджені з урахуванням сучасних правових і соціально-економічних тенденцій, які спостерігаються не тільки в акцизному оподаткуванні, а й в оподаткуванні непрямими податками загалом.

Метою статті є аналіз змісту основних функцій акцизного податку як способів прояву його сутності. Будучи комплексною соціально-економічною та правовою категорією, акцизний податок, як і будь-який інший податок, неодмінно впливає на різні сторони суспільних відносин, передусім, шляхом реалізації певних економічних, політичних і соціальних завдань. Розуміння такого впливу акцизного податку та виявлення особливостей його функціональної спрямованості дозволить більш чітко з'ясувати особливу природу акцизного податку.

Виклад основного матеріалу. Зазвичай в юридичній літературі виділяють фіскальну, регулюючу та контрольну функції податків. Саме такі функції податку М. Кучерявенко визначає як основні [1, с. 106]. Інші вчені виділяють також розподільчу, стимулюючу (дестимулюючу) та накопичувальну функції податків. Однак щодо самостійного існування вказаних функцій позиції науковців дуже відрізняються, і більшість науковців вважають, що вони є похідними від основних функцій [1, с. 108; 2, с. 194]. Якщо основні функції є обов'язковими для всіх видів податків, то додаткові мають відтінок факультатив-

ності та необов'язково представлені у всіх податках [6, с. 106].

Варто зауважити, що деякі науковці визнають виключно фіскальну функцію [3, с. 3; 4, с. 20–21; 5, с. 23], однак, на наш погляд, такий підхід не враховує специфіку функціонування окремих видів податків і зводить сутність усіх податків до інструментарію для наповнення бюджету. Водночас податок є категорією більш складною та багатогранною з погляду його впливу на суспільні відносини.

Зазначене твердження є особливо актуальним під час розгляду питання функціонального призначення акцизного податку. Як і будь-якому податку, акцизному податку неодмінно властиві фіскальна та регулююча функції, реалізація яких має свою специфіку, що виражається, насамперед, у механізмі справляння акцизного податку та визначенні переліку підакцизних товарів. Зазначена специфіка обумовлена як тим, що акцизний податок є різновидом непрямих податків, так і суттю самого акцизного податку.

Так, як зазначає А. Майорова, належність податку до категорії прямих чи непрямих обумовлює деякі особливості функцій, що ним виконуються. Зокрема, у функціональному призначенні непрямих податків, як найбільш зручної форми мобілізації регулярних великих доходів у казну, переважає їхня фіскальна спрямованість. Система непрямих оподаткування із самого початку орієнтована на забезпечення держави великими та відносно стабільними доходними джерелами [6, с. 43–44].

Звичайно, фіскальна функція властива всім податкам і власне вона покладена в основу існування всієї податкової системи. Водночас стосовно непрямих податків реалізація фіскальної функції забезпечена особливим механізмом справляння непрямих податків, який передбачає включення суми податку як окремого елемента (надбавки – *М. К.*) до ціни товарів. Завдяки такому механізму в кожному разі здійснення тієї чи іншої операції (загалом, споживання – *М. К.*) непрямий податок буде фактично сплачений відповідним покупцем до бюджету.

Водночас варто погодитися з К. Гетьман, що фіскальна функція податку має наскрізний характер у сфері оподаткування, а її телеологічне спрямування дозволяє викристалізувати основну мету реалізації платниками податків свого податкового обов'язку [7, с. 13].

Що стосується регулятивної функції, знову ж таки, об'єктивно властивій усім податкам, то в разі непрямих оподаткування вона передбачає вплив, передусім, на процес споживання. І якщо податок на додану вартість (далі – ПДВ), здебільшого, зачіпає споживання всіх товарів, то регулятивна дія акцизного податку спрямована на споживання деяких видів предметів. Саме це є однією із принципових і суттєвих особливостей регулятивної функції акцизного податку. В основу такого регулюючого впливу покладені не об'єктивні економічні закономірності, що доповнюють фіскальну функцію податків, а воля законодавця, що виражається в цілеспрямованому виборі означених предметів оподаткування.

До того ж вибірковість законодавця щодо предметів оподаткування акцизним податком свідчить про особливий характер регулятивної функції у функціональному призначенні акцизного податку. І це є однією з особливостей акцизного податку, що розкриває його внутрішню сутність і безпосередньо проявляється в закріпленні чіткої окремої групи підакцизних товарів, на регулювання споживання яких і спрямований акцизний податок.

Варто зауважити, що зазначені твердження не стосуються справляння акцизного податку із предметів першої необхідності, що мало місце до початку ХХ ст. Споживання таких предметів є досить стабільним і включення акцизного податку до їхньої ціни мало фіскальну, а не регулюючу функцію.

Як показує історія справляння акцизного податку, у різні періоди часу акцизним податком обкладалися різні групи товарів (послуг): предмети масового попиту, предмети другорядної необхідності та предмети розкоші. Проте зараз у більшості країн світу акцизний податок не справляється із предметів масового попиту. Натомість, зазвичай, акцизним податком обкладаються деякі групи товарів другорядної необхідності та предмети розкоші, водночас в обкладенні таких груп товарів спостерігається чітке функціональне призначення акцизного податку. Зазначене свідчить про спрямованість справляння акцизного податку на регулювання певних сфер виробництва та споживання.

Чітка регулятивна спрямованість акцизного податку на сучасному етапі є тією принциповою ознакою, яка відмежовує його від іншого непрямих податку – податку на додану вартість. Податок на додану вартість справляється майже з усіх груп товарів (послуг), зокрема й з предметів першої необхідності, та реалізує саме фіскальну функцію, вже тривалий час залишаючись головним джерелом надходжень до бюджету. Наявність окремих податкових пільг стосовно деяких груп товарів (послуг) свідчить не скільки про регулятивну спрямованість, скільки про певне виключення із загального правила, обумовленого соціальними цілями.

Цікавою, з погляду розуміння функціональної спрямованості акцизного податку, є його класифікація, запропонована Джоном Ф. Дью. Науковець розподіляє сучасні акцизні податки на такі класи. Перший, і зазвичай найбільш доходний, становлять традиційні акцизи: на алкогольні вироби, зазвичай, з різними ставками на дистильований спирт різних видів, пиво та вино; на тютюнові вироби, насамперед, сигарети. Це одні з найстаріших акцизів і вони застосовуються майже в усьому світі. Вони є умисно дискримінаційними щодо споживачів зазначених виробів. Другий клас, важливий щодо доходу, становлять акцизи з моторного палива та, в деяких країнах, зокрема і з інших нафтових продуктів. Справляння податку з моторного палива може бути розглянуто як плата за використання доріг, замість зборів; така філософія (хоча й не є загально прийнятою – *М. К.*) суттєво відрізняється від традиційних зборів. Третій клас у багатьох країнах становлять

акцизи, що справляються із предметів, які по своїй суті вважаються «розкішною» – факт придбання яких розцінюється як такий, що відображає платоспроможність. Іншим мотивом у багатьох країнах є скорочення споживання імпортованих предметів розкоші через іноземну валюту. Сюди часто додається продаж автомобілів, різноманітних споживчих товарів тривалого використання, розваги, транспортування, пукор, солодощі, різні види одягу та багато іншого. Рідко можуть бути включені товари, які важко назвати розкішною в будь-якому сенсі, як-от цемент, але що дають значний дохід; вони можуть бути класифіковані окремо як легкодохідні акцизи [8, с. 3].

Трохи інша класифікація акцизних платежів, залежно від основних напрямів регулюючого впливу, пропонується А. Майоровою. Так, перша група – це акцизи, які встановлюються для перерозподілу доходів від високорентабельних виробництв, а також високих доходів від виготовлення та реалізації продукції, на виробництво (добування) якої держава має монополію. Друга група класифікації, що пропонується, – акцизи, покликані знизити регресивність непрямих оподаткування загалом без суттєвих втрат для бюджету, тобто акцизи на предмети розкоші й окремі предмети другорядної необхідності [6, с. 59–60].

Д. Гетманцев зазначає, що «у науці виділяють три види акцизів, що підрозділяються залежно від функції, яку вони виконують. До першої групи належать так звані традиційні акцизи – на алкоголь і тютюнові вироби. Те, що їх вважають традиційними, пояснюється давністю запровадження оподаткування саме цих видів товарів. Доходи від вказаних товарних груп високі, коло їх виробників відносно вузьке і більшість товарних категорій чітко визначена. До другої групи належать акцизи на паливно-мастильні матеріали, які, крім фіскальної функції, виконують ще й роль платежу за користування автошляхами, а також способу корекції негативних наслідків для навколишнього середовища. Третя група включає акцизи на так звані люксові товари (предмети розкоші) і, зазвичай, не має цілеспрямованої фіскальної ролі. Більшою мірою такий вид акцизу покликаний відігравати перерозподільну функцію, оскільки основними споживачами люксових товарів є більш заможні громадяни. Крім того, можливі також інші цілі, наприклад, заохочення трудомістких виробництв шляхом стягування акцизів із продуктів капіталомістких виробництв, що належать у деяких країнах до люксових товарів (автомобілі, електроніка тощо), заохочення місцевих виробників або ж поліпшення зовнішньоторговельного балансу шляхом стягування акцизів разом із митними зборами з імпортованих товарів» [9, с. 264].

Наведені класифікації досить просто та наглядно демонструють специфіку функціонального призначення акцизних податків, в якій тісно переплітаються фіскальна і регулююча функції. Так, акцизи з високорентабельних виробництв мають чітко визначену фіскальну спрямованість. Зазначене також стосується й акцизів, що справляються з деяких предме-

тів другорядної необхідності, як-от моторне паливо й інші нафтопродукти.

Водночас встановлення акцизів на алкогольні та тютюнові вироби часто позиціонується як регулятивний інструмент, покликаний скоротити споживання зазначених виробів.

Як зазначено Організацією економічного та соціального розвитку (OECD) в її публікації «Тенденції податків на споживання 2016 р.», попри те, що основною причиною введення акцизних податків було збільшення надходжень, вони наразі все більше використовуються для зменшення споживання певних товарів, які вважаються шкідливими для здоров'я та навколишнього середовища. Незважаючи на причину, з якої вони були запроваджені, акцизні податки впливають на поведінку споживачів. Така позиція висувається щодо алкогольних напоїв і тютюнових виробів, оскільки вжиття алкоголю та куріння є шкідливими для здоров'я, а збільшені акцизні податки допомагають зменшити споживання. Для нафтових мастил причини для встановлення акцизних податків стосуються питань енергетичної безпеки та суспільних шкідливих наслідків від енерговикористання, зокрема й екологічних наслідків [10, с. 122].

Однак питання щодо регулювання споживання вказаних груп товарів, зокрема алкогольних напоїв і тютюнових виробів, є досить спірним.

Так, існує позиція, що акцизи на вказані вироби мають яскравий дискримінаційний характер. Роберт Мак Джи зазначає, що в разі обкладення податком алкогольних і тютюнових виробів виключно тому, що деякі урядовці розглядають їх споживання як небажане, наслідком є розділення громадян на дві групи: ті, поведінка яких вважається прийнятною, та ті, поведінка яких вважається непринятною [11, с. 733].

Досить цікавою щодо зазначеного є думка відомого українського науковця Д. Гетманцева, який щодо акцизів на алкоголь і тютюн зауважує: «Держави оподатковують зазначені продукти, діючи за принципом “if you can not ban them, tax them” (якщо ви не можете заборонити їх – оподаткуйте їх). Однак у такому контексті виникає деяка моральна колізія. З одного боку, держава, оподатковуючи продукти, обмежує їх споживання, а з другого, одного разу підсівши на наркотичну голку надходжень до державного бюджету, стає зацікавленою в збільшенні виробництва (а отже, і споживання) такої продукції, з метою підвищення відповідних надходжень до бюджету» [9, с. 262–263].

Як свідчить практика, попит на алкогольні та тютюнові вироби є не досить еластичним, а тому збільшення ставок акцизного податку на вказані вироби фактично не призводить до зменшення їх споживання та дуже часто призводить до зростання тіншового ринку таких виробів.

Щодо акцизів на предмети розкоші, то в їх справлянні чітко простежуються як фіскальна, так і розподільча функція податків. Як зазначає М. Кучерявенко, непрямі податки, регулюючи споживання,

створюють підстави для перерозподілу коштів одних платників податків на користь інших [1, с. 109]. І. Куксін зазначає, що завдяки розподільчій функції в такому разі досягається підтримка соціальної рівноваги шляхом зміни співвідношення між доходами певних соціальних груп для згладжування нерівності між ними [12, с. 187].

Якщо стосовно всіх податків виокремлення розподільчої функції може ставитися під сумнів, то у випадку справляння акцизів із предметів розкоші така функція є яскраво вираженою та набуває самостійного значення. Так, як було зазначено вище, розподільча функція проявляється під час оподаткування акцизом предметів розкоші, споживання яких розглядається як ознака платоспроможності відповідних суб'єктів. У такому разі відбувається розподіл коштів у суспільстві вже на етапі мобілізації грошових коштів, оскільки сплата акцизного податку на предмети розкоші передбачає, як наслідок, не тільки перерозподіл сукупного національного продукту на користь держави, а й вирівнювання доходів громадян загалом.

Водночас наразі наявний перелік підакцизних товарів, визначений Податковим кодексом (далі – ПК) України, не передбачає оподаткування предметів розкоші. Відповідно до ст. 215 ПК України, до підакцизних товарів належать спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн і промислові замітники тютюну; пальне; автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; електрична енергія [13]. З огляду на зазначене, питання розподільчої функції акцизного податку в Україні є досить спірним, оскільки жодний із зазначених товарів не може бути чітко визначений як предмет розкоші.

Як було зазначено вище, в юридичній літературі згадуються також інші функції податків, як-от контрольна, накопичувальна тощо. У межах нашої роботи ми не ставимо собі на меті розгляд питання змісту зазначених функцій або обґрунтування їх самостійного виокремлення. Ми вважаємо, що у різних випадках, залежно від конкретних об'єктів оподаткування, ставок податків тощо, ті чи інші податки можуть виконувати різні функції. Приписування податкам виключно фіскальної функції не враховує

тієї багатогранної сутності податків як економічної, так і правової категорії. Використання будь-якого економічного інструмента, а податків і поготів, неодмінно буде впливати на соціальні процеси та може використовуватися не просто як засіб наповнення бюджету, а і як регулятивний інструмент і засіб для розподілення коштів у суспільстві, що особливо яскраво простежується в акцизному оподаткуванні.

Висновки. Той факт, що акцизним податком обкладаються виключно певні групи товарів, свідчить про те, що в основу акцизного оподаткування покладено не просто фіскальний інтерес, а інтерес у регулюванні споживання окремих видів товарів. І оскільки така «вибірковість» об'єкта оподаткування і є однією з основних ознак, що характеризують акцизний податок, на відміну від інших непрямих податків (зокрема й ПДВ), під час визначення його сутності неодмінно має братися до уваги його регулятивна функціональна спрямованість. Що стосується розподільчої функції, то вона проявляється не так яскраво, як фіскальна і регулятивна функції, однак у разі оподаткування акцизом предметів розкоші, на наш погляд, саме розподільча функція має вирішальне значення та покладена в основу оподаткування операцій із такими предметами.

Проте акцизи були і залишаються одним із головних джерел податкових надходжень до бюджету. Наприклад, 2016 р. в Україні акцизний податок посів друге місце за надходженнями (після ПДВ) до державного бюджету України, і третє місце за надходженнями до зведеного бюджету (після ПДВ і податку на доходи фізичних осіб) [14].

Водночас регулювання акцизного оподаткування повинно базуватися не тільки на фінансових інтересах держави щодо поповнення дохідної частини бюджету, а й враховувати інтереси споживачів підакцизних товарів. Ознаки вибірковості та специфічності під час визначення об'єкта оподаткування акцизним податком передбачають його цільову соціальну спрямованість.

Чітке розуміння функцій акцизного податку, напрямів його впливу на соціально-економічні процеси в країні, дозволить виробити правильну стратегію розвитку акцизного оподаткування, яка буде передбачати баланс між фіскальними інтересами держави і тими соціальними цінностями й інтересами, які безпосередньо зачіпаються під час справляння акцизного податку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кучерявенко Н. Курс налогового права : в 6-ти т. / Н. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2005. – Т. III : Учение о налоге. – 600 с.
2. Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2007 г. : по материалам V Междунар. научн.-практ. конф. 11–12 апреля 2008 г., Москва : сборник / сост. М. Завязочникова ; под ред. С. Пепеляева. – М. : Волтерс-Клувер, 2009. – 304 с.
3. Горбенко Л., Анисимова Е. Сколько функций у налога? / Л. Горбенко, Е. Анисимова // Сборник научных трудов Сев-КавГТУ. Серия «Экономика». – 2006. – № 3. – С. 3–5.
4. Грибанов С. Коллизионные вопросы государственно-правового регулирования налогов и налогообложения в российской федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.02 «Конституционное право; конституционный судебный процесс; муниципальное право», 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» / С. Грибанов ; Санкт-Петербургский гуманитарный университет профсоюзов. – Санкт-Петербург, 2006. – 27 с.
5. Налоги и налогообложение / под ред. М. Романовского, О. Врублевской. – 4-е изд. Серия «Учебники для вузов». – СПб. : Питер, 2003. – 576 с.

6. Майорова А. Акцизы: проблемы теории и практики : дисс. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» / А. Майорова ; Московская государственная юридическая академия. – М., 2003. – 172 с.
7. Гетьман К. Правова природа фіскальної функції податку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / К. Гетьман ; Запорізький національний університет. – Запоріжжя, 2016. – 19 с.
8. Due John F. Excises Taxes / John F. Due. – World Bank, Policy Research Department, Public Economics Division, 1994. – 38 р.
9. Гетманцев Д., Форсюк В., Бойко Н. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування : [наук.-практ. посіб.] / Д. Гетманцев, В. Форсюк, Н. Бойко. – К. : Юрінком-Інтер, 2013. – 336.
10. Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues : OECD (2016). – OECD Publishing, 2016. – 192 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2016-en>
11. McGee Robert W. Some Ethical, Legal and Economic Problems with the Use and Abuse of Excise Taxes as a Tool of Social Engineering / Robert W. McGee // journal of Accounting, Ethics & public Policy [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ssrn.com/abstract=251480>
12. Куксин И. Налоговая политика России : теоретический и историко-правовой анализ : дисс. ... д. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теория права и государства; история права и государства; история политических и правовых учений» / И. Куксин ; Санкт-Петербургская академия Министерства внутренних дел Российской Федерации. – СПб., 1998. – 378 с.
13. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
14. Податкові надходження 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.cost.ua/budget/revenue/#1>