

*Дзюба О.М.,**к.е.н., доцент,**доцент кафедри обліку та оподаткування,**Вінницький торговельно-економічний інститут**Київського національного торговельно-економічного університету*

ЕЛЕКТРОННА АКЦИЗНА МАРКА: ОПОДАТКУВАННЯ ТА ОБЛІК

Анотація. У статті визначено зміст основних понять із теми дослідження, зазначені категорії розглядаються як можливості розкриття основних особливостей процесу узагальнення інформації про електронні акцизні марки з урахуванням міжнародного досвіду. Аналіз використання облікових категорій стосовно акцизних марок здійснено з урахуванням міжнародного досвіду та впливу міжнародних стандартів фінансової звітності та відображення в обліку та звітності інформації про акцизні марки.

Ключові слова: акцизний податок, акцизна марка, електронна акцизна марка, алкогольні напої, тютюнові вироби, система контролю.

Постановка проблеми. У сучасних економічних умовах в Україні постала проблема незаконного виробництва та ввезення підакцизних товарів (тютюнових виробів та алкогольних напоїв), що впливає не лише формування надходжень до державного бюджету України, а й шкодить здоров'ю українців.

Окреслене коло проблем виникає через відсутність ефективного механізму контролю обігу підакцизних товарів та відсутності оперативного отримання державною фіскальною службою актуальної та достовірної інформації про переміщення підакцизних товарів, маркованих підакцизними марками. При цьому міжнародний досвід засвідчує актуальність упровадження автоматизованої системи контролю підакцизних товарів, яка надасть можливість значно покращити контроль над обігом підакцизних товарів та вдосконалити механізм адміністрування, нарахування та сплати акцизного податку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У науковій літературі питанню обліку та використання приділено значну увагу з боку таких учених, як: С.П. Карпенко, І.М. Михайлов, М.С. Шаренко, Г.В. Даценко, О.В. Троханенко, Л.І. Федоришина та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значну кількість наукових праць, присвячених оподаткуванню акцизним податком, у них мало враховано міжнародний досвід оподаткування акцизним податком у частині використання електронних акцизних марок та особливостям обліку під час їх упровадження.

Мета статті полягає в аналізі особливостей оподаткування та обліку процесу впровадження та використання електронних акцизних марок з урахуванням міжнародного досвіду.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до вимог вітчизняного податкового законодавства, для виробництва та реалізації тютюнових та алкогольних виробів суб'єкт господарювання повинен сплатити акцизний податок, у тому числі шляхом придбання акцизної марки для маркування підакцизних податків.

Марка акцизного збору – це спеціальний знак, яким маркується алкогольні напої та тютюнові вироби і наявність якого

підтверджує сплату акцизного збору або належне оформлення векселя у разі здійснення операцій із зазначеними товарами на території України. Марки акцизного збору для алкогольних напоїв та тютюнових виробів українського походження (внутрішня акцизна марка) і для імпортованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів (імпортна акцизна марка) різняться між собою дизайном і кольором [1].

В Україні акцизний збір уперше був затверджений Указом Президента України «Про затвердження акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби» від 18 вересня 1995 р. № 849/95.

На виконання зазначеного Указу 24 жовтня 1996 р. вийшла Постанова Кабінету Міністрів України № 1284 «Про затвердження Положення про виробництво, зберігання, продаж марок акцизного збору і маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів і Порядку реалізації або знищення конфіскованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів», яка вводила в обіг на території України акцизні марки.

Акцизна марка зазнавала змін декілька разів, що стосувалися зовнішнього вигляду, розміру та інформаційного наповнення акцизної марки. Перший випуск акцизних марок був здійснений у 1996 р. Згідно із зазначеним вище Положенням, марки акцизного збору виготовлялися з паперу та мали такі розміри: для алкогольних напоїв – довжина 160 мм, ширина 20 мм; для тютюнових виробів – довжина 44 мм, ширина 20 мм. Кожна марка акцизного збору мала свій окремий номер. Нумерація марок акцизного збору на алкогольні напої складалася із серії з двох літер і семизначного номера. Крім цього, нумерація марки включала напис, що складається з букв «АІ» або «АВ» (початкові літери слів «алкоголь» та «імпорт» або «вітчизняний» і двозначної та однозначної цифр (рік і квартал випуску марок), розділених між собою косими лініями. Для маркування конфіскованих алкогольних напоїв використовувалася спеціальна акцизна марка, яка відрізнялася від звичайної кольором і написом «Конфіска́т».

Нумерація марок акцизного збору на тютюнові вироби складалася із серії з двох літер і номера з чотирьох цифр та букв «ТІ» або «ТБ» (початкові літери слів «тютюн» та «імпорт» або «вітчизняний», двозначної та однозначної цифр (рік і квартал випуску марки), розділених між собою косими лініями.

Наступним етапом використання акцизних марок можна вважати прийняття 23 квітня 2003 р. Постанови Кабінету Міністрів України № 567 «Про запровадження марок акцизного збору нового зразка з голографічними захисними елементами для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів» [3].

Із 1 липня того ж року в обіг увели марки акцизного збору для маркування алкогольних напоїв із голографічними захисними елементами.

Із 1 травня 2005 р. Постановою Кабінету Міністрів України в обіг були введені марки акцизного збору для маркування алко-

гольних напоїв залежно від вмісту етилового спирту в горілці або лікєро-горілочаних виробах і від виду виноробної продукції.

Із 1 серпня 2008 р. Постановою Кабінету Міністрів України в обіг були введені марки акцизного збору для алкогольних напоїв та тютюнових виробів залежно від суми акцизного збору, сплаченого за одиницю маркованої продукції.

На даний час діє Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів» від 27.12.2010 № 1251.

Марки акцизного збору виготовляються на замовлення Головної державної фіскальної служби України, зберігаються та реалізуються державними фіскальними службами.

Слідом за автоматизацією процесів адміністрування ПДВ уряд має намір увести електронну систему контролю над обігом підакцизних товарів. Вона передбачає створення електронних реєстрів накладних та введення електронної акцизної марки. Однак зазначений перехід заплановано здійснити в декілька етапів. Так, 6 липня 2016 р. було схвалено «Концепцію створення та впровадження автоматизованої системи контролю над обігом підакцизних товарів» [5].

Таким чином, першим кроком стало переведення урядом процедури замовлення та продажу марок акцизного податку в електронний формат з 5 жовтня 2016 р. згідно з Постановою Кабінету Міністрів № 683. Відповідно до податкових змін, покупці марок для задоволення потреби в марках акцизного податку подаватимуть щомісяця до 10-го числа територіальному органу ДФС в електронній формі:

- попередню заявку-розрахунок про потребу в марках за їх видами;
- копію платіжного документа на перерахування плати за марки з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення;
- звіт про використання марок, придбаних у попередньому місяці.

Безпосередньо продаж марок вітчизняним виробникам алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюватиметься на підставі поданих в електронній формі:

- довідки про сплату суми податку, яка розрахована за ставками для готової продукції;
- заявки-розрахунку кількості марок;
- звіту про використання марок, придбаних у попередньому місяці.

Наступним кроком повинно стати запровадження змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів у сфері адміністрування акцизного податку. На сайті ДФС можна ознайомитися з проектом змін до Податкового кодексу, що передбачають удосконалення процедури адміністрування акцизного податку шляхом створення електронної системи контролю над обігом підакцизних товарів та автоматичного адміністрування акцизного податку. Також передбачається створення єдиного реєстру електронних накладних і введення електронної акцизної марки для контролю над рухом продукції і марок, обсягів виробництва і реалізації, повноти нарахування та сплати податку шляхом мінімізації впливу людського фактора на адміністрування акцизного податку.

Згідно з проектом змін, електронна акцизна марка – це автоматизована підсистема, призначена для здійснення контролю руху марок акцизного податку та підакцизних товарів (алкогольних напоїв, тютюнових виробів), що маркуються такими марками [5].

Уряд пропонує використовувати систему Codentify. Під час використання цієї системи головний сервер генерує код безпосередньо перед його нанесенням та передачею на підприємство, де його наносять на продукцію за допомогою спеціального обладнання. Відповідно, розрахувати код наперед та підробити його неможливо. Такий код можна легко перевірити за допомогою звичайного кишенькового пристрою (телефону, смартфон, планшету тощо) чи іншого обладнання. Таке маркування вже практикується на території України на тютюнових виробах. Із 2015 р. виробники тютюнових виробів перейшли на додаткове електронне маркування, що дало можливість вилучити з обігу значну кількість нелегальних товарів та підприємств.

У чистому вигляді електронну марку використовують лише деякі країни, здебільшого це паперовий варіант з електронним ідентифікатором. Саме останній варіант пропонує використовувати ДФС як перехідний етап до провадження електронної версії.

Оскільки всі господарські операції підприємства підлягають відображенню в обліку, будь-яка діяльність щодо купівлі та використання акцизної марки також відображається в бухгалтерському обліку.

Придбання акцизних марок здійснюється за умови їх попередньої оплати, при цьому для оплати марок акцизного податку оформлюють платіжне доручення. Операція придбання акцизних марок відображається в обліку за допомогою рахунків 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» та 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Для придбання акцизних марок підприємство подає відповідну заявку-розрахунок на придбання, в якій фіксуються кількість, тип і номери виданих марок, а також ставить підпис особа, яка одержала марки для підприємства. Однак необхідно пам'ятати, що марки акцизного податку належать до бланків документів суворої звітності, відповідно, потребуються додатково оприбуткування як бланки суворої звітності. Під час оприбуткування придбаних марок акцизного податку використовуються рахунки 209 «Інші матеріали» та 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». Окрім того, облік бланків суворого обліку ведуть на однойменному позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку» окремо за місцями зберігання акцизних марок.

Для придбання акцизних марок потрібно заповнити звіт про використання марок, придбаних у попередньому місяці. У зазначеному звіті зазначається залишок марок на початок звітного місяця, кількість марок, що надійшли та були використані протягом звітного місяця, та залишок марок на кінець звітного періоду з деталізацією за кожним типом акцизної марки.

Витрати на придбання акцизних марок включаються підприємством – виробником підакцизних товарів до виробничої собівартості, оскільки вартість їх придбання можна напряму прив'язати до конкретного об'єкту витрат (п. 12 П(С)БУ 16 «Витрати») [6].

Обговорення питань упровадження електронних акцизних марок стосуються, крім іншого, проблем використання спеціального обладнання, яке необхідно для їх упровадження. Крім того, це може призвести до додаткових витрат із боку підприємств, які використовують у своїй діяльності марки акцизного податку.

В обліку операції з отримання обладнання, відображення пов'язаних із цим транспортних послуг та робіт з установки та налагодження відображаються за допомогою рахунків 152 «Придбання основних засобів», 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 641 «Розрахунки з податками», 311 «Поточні рахунки в національній валюті», 20 «Виробничі

запаси». При цьому доцільно використовувати рахунок 104 «Машини та обладнання».

Передача унікальних ідентифікаторів від ДФС до підприємства також потребує спеціального обладнання, яке, своєю чергою, потрібно обслуговувати. Питання фінансового забезпечення цієї системи залишається відкритим. Невідомо, за чий кошти – держави чи суб'єктів господарювання – буде здійснюватися обслуговування. Якщо відповідальність покладеться на підприємства, тоді, на нашу думку, такі витрати доцільно в обліку відображати як витрати на збут так: дебет рахунку 93 «Витрати на збут», кредит рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

У разі пошкодження чи невикористання для маркування акцизна марка повертається покупцем для утилізації. Виробникам повертається сума акцизного податку, що відповідає поверненим маркам. Плата за самі марки поверненню не підлягає.

Переслідуючи цілі зменшити людський фактор, бізнес давно вже використовує сервіси електронного документообігу. Впровадження ж електронних сервісів на державному рівні дає змогу ще раз переконаватися в тому, що настала ера роботи з електронними документами.

Ідея електронної акцизної марки не нова, вона широко відома в Європі, проте в Україні вона викликала різко негативну реакцію з боку виробників. Вони вважають, що електронна марка у варіанті, що її пропонує ДФС, не вирішить проблем, а лише спричинить додаткові матеріальні витрати та збільшить вартість продукції. Також, на їхню думку, система електронних накладних лише обтяжить і затримає їх роботу, оскільки невідомо, чи буде система працювати ідеально, без перебоїв.

Нововведення завжди сприймають із настою, проте, на нашу думку, в електронної акцизної марки великі перспективи щодо вирішення вагомих проблем. Передусім такі нововведення вплинуть на соціальне покращення, у тому числі на соціальну відповідальність підприємств – виробників підакцизних товарів. Окрім того, основним завданням оновленої марки є боротьба з тіньовим ринком підакцизних товарів.

Нові ідентифікатори дадуть змогу кожному громадянину перевірити продукцію за допомогою смартфона, що є їх значною перевагою. Тобто кожна людина автоматично стає контролюючим органом. Не буде можливості «домовитися» з державним представником, який здійснює перевірку, що дасть змогу значно зменшити рівень корупції. Водночас це підвищить рівень довіри населення та покращить імідж країни на світовій арені.

На нашу думку, такою можливістю буде користуватися багато людей, оскільки особливих навичок чи технічних засобів не потрібно, значно зросте контроль над легальним та тіньовим ринками. Варто відзначити, що це дасть змогу зменшити кількість неякісної продукції на прилавках магазинів, що, своєю чергою, позитивно відобразиться на здоров'ї населення та значно поповнить бюджет держави.

Додатковий контроль може здійснюватися з боку поліції, адже реформа значно розширила їх можливості. Під час патрулювання вулиць представники правоохоронних органів можуть здійснювати перевірку магазинів та кіосків, вона не займе багато часу, а все необхідне технічне забезпечення у них є. Така практика контролю використовується в європейських країнах. Як результат, окрім збільшення бюджетних доходів, можна передбачити підвищення рівня привабливості для інвестування.

Варто відзначити роль електронної акцизної марки у соціальній сфері. На нашу думку, у майбутньому електронна акцизна марка допоможе контролювати продаж алкогольних та тютюнових виробів неповнолітнім особам. Оскільки зараз про-

даж алкогольних напоїв відбувається через РРО, частина магазинів уже має технічні засоби для сканування, які потребують програмного доопрацювання, тому такий варіант є перспективним. Оновлену марку варто розглядати як шанс боротьби з алкогольною та тютюновою залежністю неповнолітніх.

Дійсно, використання електронної акцизної марки підвищить вартість підакцизних товарів, оскільки їх виготовлення значно дорожче, однак подорожчання продукції варте того, щоб споживати якісну сертифіковану продукцію.

Згідно з Рамковою Конвенцією ВООЗ, основною метою податкової політики стосовно тютюнових виробів є скорочення їх споживання. Основною причиною вказують підвищення ціни тютюнових виробів. Отже, підвищення вартості продукції у зв'язку з уведенням електронної акцизної марки можна розглядати як додатковий фактор, який допоможе скоротити кількість курців.

На додаток до основної мети Рамкової Конвенції ВООЗ податкова політика має сприяти скороченню нелегального обігу сигарет між країнами. Нині Україна очолює рейтинг як країна з найбільшим обсягом контрабанди до Євросоюзу. Це спричинено низькою вартістю українських тютюнових виробів порівняно із цінами в Європі. У такому разі введення електронної акцизної марки стає ще більш необхідним та перспективним. Передусім це додатковий посилений контроль над виробленою продукцією. А підвищення ціни за рахунок електронної акцизної марки сприятиме вирівнюванню вартості української продукції із зарубіжною. Тим самим можна прогнозувати зменшення кількості нелегально вивезеної продукції з території України. Аналогічна ситуація відбувається на ринку алкогольних виробів. Усе це позитивно вплине на стан здоров'я економічно активного населення.

Однак, незважаючи на існування універсальних економічних законів, єдиної форми стягнення та контролю акцизного податку в світі не вироблено. Кожна країна обирає свою систему. Зараз Україна знаходиться в пошуках своєї ефективної системи.

Висновки. Акцизна марка пройшла декілька етапів становлення, однак сучасна акцизна марка вже не є ефективною у боротьбі з тіньовим ринком, тому потребує модернізації. У сучасних умовах автоматизації всіх процесів на підприємстві є логічним запровадження електронної акцизної марки, яка унеможливить підробку та допоможе мінімізувати людський фактор. Нині на території України діє «Концепція створення та впровадження автоматизованої системи контролю над обігом підакцизних товарів», згідно з якою варто очікувати докорінні зміни у використанні акцизної марки та адмініструванні акцизного збору. Планується введення системи Codentify, яка вже використовується в країнах Європи та показує значні результати у боротьбі з тіньовим ринком та неплательниками податку.

Бухгалтерський облік акцизних марок чітко регламентується та здійснюється відповідно до діючого Плану рахунків та стандартів бухгалтерського обліку, документальне оформлення купівлі та використання акцизних марок чітко визначене та уважно контролюється ДФС. За порушення встановлених вимог та підробку акцизних марок настає адміністративна та кримінальна відповідальність. Однак залишаються невирішеними питання облікового забезпечення під час використання електронних акцизних марок, що передусім стосуються використання спеціального обладнання, отже, потрібно здійснити доопрацювання, щоб система не мала слабких місць.

Концепція електронної акцизної марки є надзвичайно перспективною, а сфера її впливу та застосування широка. Як

найшвидше її запровадження значно підвищить надходження до державного бюджету, що допоможе подолати економічну кризу що склалася в державі. Простота електронної акцизної марки значно скоротить тіньовий ринок та рівень корупції, позитивно вплине на інвестиційну привабливість та імідж України. Уведення електронної акцизної марки має й велике соціальне значення. Вона може стати ефективним регулятором продажу алкогольних та тютюнових виробів неповнолітнім, стане додатковим фактором зменшення кількості людей із шкідливими звичками та залишить на полицях лише якісну продукцію, що позитивно вплине на стан здоров'я нації.

Література:

1. Про запровадження марок акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби : Указ Президента України від 18.09.1995 № 849/95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/849/95>
2. Про затвердження Положення про виробництво, зберігання, продаж марок акцизного збору і маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів і Порядку реалізації або знищення конфіскованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів : Постанова Кабінету Міністрів України від 24.10.1996 № 1284 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1284-96-p>
3. Про запровадження марок акцизного збору нового зразка з голографічними захисними елементами для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів : Постанова Кабінету Міністрів України від 23.04.2003 № 567 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/567-2003-p>
4. Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1251 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251-2010-p>
5. Про схвалення Концепції створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) «Електронна акцизна марка» : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 6 липня 2016 р. № 497-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/497-2016-p>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-0>
7. Податковий кодекс України від 01.01.2016 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Дзюба О.Н. Электронная акцизная марка: налогообложение и учет

Аннотация. В статье определено содержание основных понятий по теме исследования, указанные категории рассматриваются в статье как возможности раскрытия основных особенностей процесса обобщения информации об электронных акцизных марках с учетом международного опыта. Анализ использования учетных категорий относительно акцизных марок осуществлен с учетом международного опыта и влияния международных стандартов финансовой отчетности и отражения в учете и отчетности информации об акцизных марках.

Ключевые слова: акцизный налог, акцизная марка, электронная акцизная марка, алкогольные напитки, табачные изделия, система контроля.

Dziuba O.M. Electronic Excise Stamp: taxation and accounting

Summary. The article features the meaning of the general concepts of the researched topic. The mentioned categories are considered in the article as the opportunities for highlighting the main characteristics of the process of consolidation of the information on the electronic excise stamps with regard to the international best practices. The analysis of the accounting categories application as regards excise stamps is conducted with regard to the international best practices, the impact of the international standards of financial statements and documenting the information on excise stamps in accounting reports.

Keywords: excise tax, excise stamp, electronic excise stamp, alcohol beverages, tobacco products, control system.