

Марки акцизного податку: щодо співвідношення форми, змісту, процедури

Микита Валерійович Яценко*

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого,
Харків, Україна

*e-mail: dead5042@gmail.com

Анотація

Актуальність теми дослідження зумовлено державницьким значенням непрямих податків. Потрібно виходити з того, що кошти від сплати податку на додану вартість, акцизного податку майже цілком надходять до державного бюджету України. Якщо доходи від ПДВ належать стовідсотково до джерел формування доходної частини державного бюджету, то кошти від сплати акцизного податку розподіляються між доходами державного бюджету України та місцевими бюджетами України. Саме тому складно переоцінити значення непрямих податків для формування фінансової спроможності держави. Актуальності дослідження додає і той факт, що за рахунок розподілення коштів від сплати акцизного податку досягається мета побудови узгодженого балансу інтересів на рівні держави та на місцях. Акцизний податок, формуючи державні доходи і доходи територіальних громад, досягає мети формування узгодженого балансу реалізації системи публічних інтересів. Мета статті полягає в дослідженні спільних та відмінних ознак між тими податковими важелями, які входять до системи непрямого оподаткування. Тому важливо проаналізувати участь цих податків у формуванні ціни, принципових засадах обрання типу ставки, розмежування джерел надходження податків та ін. На підставі з'ясування цих аспектів непрямого оподаткування досліджується і специфічний аспект щодо виконання податкового обов'язку зі сплати акцизного податку, а саме: бандерольний спосіб сплати акцизного податку. Специфічність таких дій передбачає і узгодження системних засобів проведення контролю, аналізу судової практики щодо використання марок акцизного податку. Порушення процедур використання марок акцизного податку зумовлює низку несприятливих наслідків для платників податків, визнання підакцизних товарів немаркованими. У дослідженні застосовано низку методів наукового пізнання, зокрема порівняльного аналізу, системний тощо. Досліджено узгодження підстав проведення податкових перевірок із їх наслідками. Розглянуто варіанти реалізації дискреції контролюючого органу в цих умовах. Наголошено, що в такому випадку можливість реалізації дискреційних повноважень контролюючого органу має обумовлюватися чітко визначеними законодавчими межами. Варіанти поведінки суб'єкта владних повноважень мають спиратися на відповідні законодавчі норми. Проаналізовано рівень та наяв-

ність наукових досліджень, які стосуються узагальнення порядку сплати акцизного податку, стан судової практики при розв'язанні аналогічних спорів. На підставі проведеного дослідження зроблено висновки та надано рекомендації щодо особливих підходів у реалізації обов'язків звітності при справлянні акцизного податку. Виходячи із наявності правопорушення платника щодо цих обов'язків, акцентовано увагу на тому, що несприятливі наслідки для нього мають зумовлюватися підтвердженою інформацією щодо фактичного використання марок акцизного податку платником. До того ж суми фактично сплаченого акцизного податку мають точно збігатися із показниками зареєстрованої декларації за звітний період.

Ключові слова: непрямі податки; податок на додану вартість; акцизний податок; марка акцизного податку; бандерольний спосіб сплати податку; немарковані підакцизні товари; фактична податкова перевірка.

Excise Tax Stamps: Regarding the Relationship of Form, Content, Procedure

Mykyta V. Yashchenko*

Yaroslav Mudryi National Law University,
Kharkiv, Ukraine

*e-mail: dead5042@gmail.com

Abstract

The relevance of the research topic is due to the state importance of indirect taxes. It must be assumed that the funds from the payment of value added tax and excise tax almost entirely go to the state budget of Ukraine. If the revenues from VAT refer one hundred percent to the sources of the revenue part of the state budget, then the funds from the payment of the excise tax are distributed between the revenues of the state budget of Ukraine and local budgets of Ukraine. That is why it is difficult to overestimate the value of indirect taxes for the formation of a financially capable state. The fact that due to the distribution of funds from the payment of the excise tax, the goal of building an agreed balance of interests at the state and local level is added to the relevance of the research. Excise tax, forming state revenues and revenues of territorial communities, precisely achieves the goal of forming an agreed balance for the implementation of the system of public interests. The purpose of the article is to study the common and distinctive features between those tax levers that are part of the indirect taxation system. That is why it is important to find out the participation of these taxes in the formation of the price, the principles of choosing the type of rate, delimiting the sources of tax revenue, etc. Based on the clarification of these aspects of indirect taxation, a specific aspect regarding the fulfillment of the tax obligation to pay the excise tax is also investigated, namely, the parcel method of paying the excise tax. The specificity of such actions involves the coordination of systematic means of control, analysis of judicial practice regarding the use of excise tax stamps. Violation of procedures for using excise tax stamps causes a number of adverse consequences for taxpayers, recognition of excise goods as unmarked. The

research uses a number of methods of scientific knowledge. The method of comparative analysis involves clarifying the common and special features of the value added tax and excise tax mechanisms. The system method allows to consider the problems brought to the scope of scientific research not as isolated features characterizing the tax mechanism, but in a dialectical combination with other elements. Based on this, rational conclusions are formed regarding the analysis of judicial practice in this area of social relations. The reconciliation of the reasons for conducting tax audits with their consequences has been studied. Options for exercising the discretion of the controlling body in these conditions are considered. Special attention is drawn to the fact that in such a case, the possibility of exercising the discretionary powers of the supervisory body must be conditioned by clearly defined legislative boundaries. The options for the behavior of the subject of power must be based on the relevant legal norms. The level and availability of scientific research related to the generalization of the excise tax payment procedure, the state of judicial practice in resolving disputes of this type are analyzed. On the basis of the conducted research, conclusions were made and recommendations were given regarding special approaches in the implementation of reporting obligations in the payment of excise tax. Based on the presence of the payer's offense regarding these obligations, attention is focused on the fact that the adverse consequences for him must be determined by confirmed information regarding the actual use of excise tax stamps by the payer. In addition, the amount of excise tax actually paid must exactly match the figures of the registered declaration for the reporting period.

Keywords: indirect taxes; value added tax; excise tax; excise tax stamp; parcel method of tax payment; unmarked excise goods; actual tax inspection.

Вступ

Проблеми дослідження співвідношення форми, змісту, процедури реалізації обов'язку щодо сплати акцизного податку передбачають дослідження як загальних, так і спеціальних аспектів цих відносин. Загальні проблеми зумовлюють місце акцизного податку в податковій системі України [1]. Класифікація елементів податкової системи України передбачає виокремлення підгрупи непрямих податків, до якої входять податок на додану вартість та акцизний податок [2]. Значення цих податків складно переоцінити, тому що саме за рахунок надходжень коштів від їх сплати і формуються доходи державного бюджету. Відокремлюючи непрямі податки від інших видів податків та зборів, потрібно виходити із принципової ознаки того, що під час сплати прямих податків збігаються формальний та реальний платник, тоді як при виконанні обов'язку щодо сплати непрямих податків – це дві різні особи.

Метою роботи є дослідження спеціальних процедур звітності при сплаті акцизного податку на підставі загальних характеристик елементів саме цього платежу [3]. Індивідуальні особливості кожного із непрямих податків дають змогу виокремити специфічні ознаки щодо кожного з них. Стосовно акцизного податку йдеться про орієнтованість виключно на обіг від реалі-

зацій товарів, застосування абсолютних і відносних ставок та надходження коштів від його сплати як до державного, так і до місцевого бюджету. При цьому податковий механізм акцизного податку має ще одну ознаку, яка притаманна виключно йому, – специфічний порядок сплати [4]. Останній передбачає використання марок акцизного податку, так званий бандерольний спосіб сплати.

Потрібно враховувати, що в наявних дослідженнях характеристика проблем щодо справляння акцизного податку здійснюється в узагальненому режимі. Особливі деталі цих відносин не були предметом аналізу в попередніх виданнях. Зважаючи на це, завданнями, які автор ставив під час написання роботи, було дослідження особливостей саме акцизного податку. Специфічність сплати акцизного податку зумовлює і формування окремої категорії розв'язання податкових спорів – спорів, що пов'язані із наслідками перевірки контролюючими органами повноти та своєчасності сплати акцизного податку. Розв'язання таких спорів висуває на перше місце з'ясування характеру відносин, які уособлюють режим застосування марок акцизного податку. В основі цього – визначення суб'єктного складу цих відносин та врахування їх динаміки (купівля-продаж марок, видача марок, маркування товарів, доставка маркованих товарів, повернення невикористаних марок).

Порушення режиму використання марок акцизного податку передбачає і відповідні несприятливі наслідки для платника. Останні пов'язуються з визнанням підакцизних товарів немаркованими, що спричиняє застосування фінансових санкцій [5]. Міри відповідальності диференціюються залежно від того, коли було скоєне правопорушення – до чи після 1 січня 2021 р. З'ясовується це в режимі реалізації процедур проведення фактичних податкових перевірок. Такою вважається перевірка, яка здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків, діяльності розташування господарських або інших об'єктів такого платника. Традиційним предметом оскарження в цих умовах є порушення суб'єктом владних повноважень вимог податкового законодавства щодо чіткого встановлення підстав проведення фактичних перевірок.

Матеріали та методи

Аналіз будь-якого різновиду податків та зборів передбачає реалізацію системного підходу. Це зумовлює з'ясування місця такої категорії податків (в нашому випадку – непрямих податків), їх узгодженість з іншими видами податків та зборів та системні зв'язки між самими непрямими податками. Система непрямих податків в Україні включає податок на додану вартість

та акцизний податок, який характеризується як низкою спільних ознак, так і окремими специфічними особливостями для кожного податку. Саме тому виникають об'єктивні підстави використання системного методу узгоджувати із порівняльно-правовими. При цьому застосування останнього передбачає порівняння як однотипних податків (а саме: податку на додану вартість та акцизного податку), так і з'ясування спільних та відмінних ознак з іншими видами податків та зборів. Збалансованості наукового дослідження щодо використання таких методів додає і те, що разом з ними застосовується метод динамічного аналізу, який дає можливість розглянути та проаналізувати явище у разі закінчення терміну, визначити зміст форм податків на різних етапах існування податкової системи України.

Дослідження природи акцизного податку, особливостей його механізму, характеру виникнення та розв'язання спорів щодо нього привертає не лише увагу до змісту елементів механізму акцизного податку. Найбільше значення в оцінці цього зосереджується виключно на одному з елементів – сплаті податку. Сплата акцизного податку реалізується через маркування акцизних товарів. Відповідно до цього порівнюються та узгоджуються дії платників акцизного податку щодо додержання приписів податкового законодавства та процедури реалізації контролюючих дій податковими органами. Метод порівняння та практичної значущості для теоретичних висновків рішень судів пов'язується передусім із проведенням контролюючих дій. Саме з ними і пов'язується більшість позовів платників податків. Вони ґрунтуються на оскарженні підстав та процедур проведення фактичних перевірок щодо маркування акцизних товарів.

Результати та обговорення

Акцизний податок, який традиційно справляється в Україні й становить невід'ємний складник податкової системи України, належить до категорії непрямих податків. Оцінюючи місце непрямих податків у цілісній сукупності податків та зборів, які характеризують податкову систему України, доцільно враховувати принципові особливості саме непрямих податків. «Непрямі податки фактично не фіксуються платником і складається враження, що податків або немає взагалі, або вони цілковито незначні. Більш того, справляння непрямих податків практично виключає навіть видимість зв'язків між цілями і розмірами коштів, що зібрані від оподаткування, характером, спрямованістю, доцільністю їх використання та витрачання» [1, с. 21]. Це зумовлює і відповідне державницьке значення непрямих податків, за рахунок яких формується в більшості випадків бюджет держави. Прямі податки переважно встановлюють залежність між майном (що перебуває

на території відповідної громади), доходами (які отримуються юридичними або фізичними особами на відповідних територіях) та надходженням до бюджету. Саме це і зумовлює чіткий прозорий зв'язок між видами прямих податків і місцевими бюджетами. Непрямі податки не встановлюють такий безпосередній зв'язок з коштами, які заробляються на місцях і мають перераховуватися до місцевих бюджетів [1].

Аналізуючи цю проблему, Г. В. Бех визначає змістові ознаки непрямого оподаткування, які характеризують специфічність цього фіскального інституту [2, с. 21–24]: розмежування між формальним та реальним платником; на відміну від прямих податків, де за платником закріплюється все коло податкових обов'язків, при непряму оподаткуванні обов'язки диференціюються між формальним та реальним платником податку; непрямі податки становлять елемент ціни реалізації, на відміну від прямих податків, які входять в ціну виробництва; прямі податки як об'єкт визначають майно та доходи, тоді як об'єктом непрямих податків є вартість обороту.

Слід погодитись із критеріями розмежування прямих та непрямих податків. Але хотілося б акцентувати увагу на найважливішому із тих, про які йшлося. Зокрема, про співвідношення між формальним та реальним платником. Уперше акцентовану увагу до розмежування податків на прямі та непрямі було звернуто Дж. Локком, який розглядав ідею непрямого оподаткування через критерій перекладання податків [6, с. 121]. Згодом ця ідея була розвинута А. Смітом. Критерій перекладання податків замаскував реальну особу, за кошти якої від надходження непрямих податків формували дохідну частину бюджету. Саме так і виокремлювалася розбіжність між формальним та реальним платником. Сучасний етап розвитку суспільних відносин зумовлює концептуальні зміни в правовому забезпеченні упорядкування нових форм. Виникнення та розвиток відносин, що гарантують обіг віртуальних активів [1], процесів євроінтеграції України, не можуть не торкатися і корегування податкових відносин, що уособлюють як зміни в податковій системі в цілому, так і конструкцій кожного окремого податку.

Підставою виникнення та розвитку системи непрямих податків виявилася необхідність регулювання впливу на споживання. Непрямий податок, що включався в ціну товару, збільшуючи її, підвищував бар'єр доступності до споживання такого товару в менш спроможних осіб. Основу концептуального підходу до конструкції споживання в контексті об'єкта податкового впливу становлять декілька моментів [4, с. 16–17]. Так, споживання розглядається як одномоментна подія, яка породжує податковий обов'язок; споживання має включати чіткий перелік складників, що породжують від-

повідні податкові обов'язки; податкові наслідки за цих умов пов'язуються як з особистим, так і з виробничим споживанням.

Становлячи саме цей блок податків разом із податком на додану вартість, акцизний податок має принципові відмінності від останнього. По-перше, акцизний податок орієнтований на відповідні різновиди товарів, тоді як податок на додану вартість має універсальний характер і підставою його справляння є оборот від реалізації товарів, робіт, послуг. По-друге, на відміну від податку на додану вартість, який використовує відносну ставку, акцизний податок застосовує систему ставок, що включає й абсолютні. По-третє, якщо податок на додану вартість надходить виключно до доходів державного бюджету України, то акцизний податок розподіляється між державним бюджетом України та місцевими бюджетами залежно від різновиду акцизного податку (податок при перетинанні митного кордону України чи податок при виробництві підакцизних товарів).

Однією з принципових особливостей саме акцизного податку є його спосіб сплати. Фактично схожий (бандерольний) спосіб сплати податку застосовується виключно щодо акцизного податку. Потрібно погодитись із тим, що історично основним видом непрямих податків був акциз, що як об'єкт оподаткування виокремлював вартість товарів, що мали особливості (тютюн, алкоголь і т. ін.) або рівень споживання яких був мало еластичним щодо цінових змін [4, с. 15]. Така його особливість зумовлювала і специфічний режим сплати. Його сплата «...здійснюється специфічним, тільки йому притаманним способом – бандерольним. Зміст такого способу сплати полягає фактично в авансовому перерахуванні суми грошових зобов'язань по акцизу при придбанні марок акцизного збору. Без обклеювання акцизними марками підакцизних товарів неможлива їх реалізація. Отже, придбання марок здійснюється ще до безпосередньої реалізації підакцизної продукції, є фактично передумовою цієї реалізації» [4, с. 456]. Аналогічний спосіб сплати акцизного податку не є винятком для української системи оподаткування. Так кошти від сплати акцизного податку надходили до бюджетів ще задовго до отримання Україною незалежності. Схожі конструкції справляння акцизів широко застосовуються зараз у багатьох національних податкових системах [7].

Така специфічність сплати акцизного податку породжує особливі спори, що виникають у ході перевірки повноти та своєчасності сплати акцизного податку. Аналіз практики вирішення таких спорів судами дає змогу проаналізувати ці проблеми з боку практичної значущості чинного податкового законодавства, з'ясувати слабкі та проблемні положення у правозастосуванні. Розв'язання схожих конфліктних ситуацій у спорах між платником

акцизного податку та податковими органами пов'язується із з'ясуванням трьох аспектів: характеру відносин, які уособлюють режим застосування марки акцизного податку; дії законодавства, яке регулює застосування марок акцизного податку в часі; підстав та наслідків проведення фактичних податкових перевірок з приводу додержання законодавства щодо використання марок акцизного податку.

Характер відносин, які уособлюють режим застосування марок акцизного податку

Режим використання марок акцизного податку передбачає участь ширшого кола суб'єктів, ніж при традиційній сплаті будь-якого податку. Участь у цих відносинах спеціального суб'єкта, який виготовляє та реалізує марки акцизного податку, принципово розширює суб'єктний склад. Хотілося б звернути увагу на значення оцінки динамічного характеру цих відносин, що зумовлює існування декількох стадій [4, с. 486–488]: купівля-продаж марок акцизного податку; видача марок акцизного податку; маркування товарів; доставка маркованих підакцизних товарів; повернення невикористаних марок акцизного податку.

Алкогільні напої та тютюнові вироби, які виробляються або імпортуються в Україну, позначаються марками акцизного податку [8, ч. 4 ст. 11]. За визначенням Податкового кодексу України, марка акцизного податку – це спеціальний знак для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, віднесений до документів суворого обліку, який підтверджує сплату акцизного податку, легальність ввезення та реалізації на території України цих виробів. Маркування підакцизних товарів відбувається наклеюванням марки акцизного податку на пляшку алкогольного напою чи пачку тютюнового виробу [9, пп. 14.1.107, пп. 14.1.109, п. 14.1, ст. 14]. Така вимога маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів породжує обов'язок платників податків у забезпеченні маркування марками встановленого зразка так, щоб вона розривалася під час відкупорювання чи розкривання товару [9, п. 226.1 ст. 226]. Кожна марка акцизного податку повинна мати окремий номер та позначення про квартал і рік випуску марки [9, п. 226.8 ст. 226]. Акцизний податок відповідно до пп. 222.1.2 п. 222.1 ст. 222 Податкового кодексу України сплачується до бюджету протягом 15 робочих днів після отримання марок акцизного податку.

Порушення режиму використання марок акцизного податку передбачає і відповідні несприятливі наслідки для платника податку. В основі їх застосування – визнання підакцизних товарів немаркованими. Перелік таких алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин закріплено п. 226.9 ст. 226

Податкового кодексу України. Немаркованими вважатимуться алкогольні напої, тютюнові вироби з марками, що мають пошкодження, які унеможливають встановлення реквізитів, наявність відкритого надриву з краю марки, розмір якого перевищує відповідні показники (вертикальний – 4x10 мм; горизонтальний – 4x20 мм; діагональний – 4x18 мм), пошкодження, внаслідок яких зменшилася довжина марки на 10 чи більше міліметрів, або ширина – на 5 чи більше міліметрів, відсутність кута марки площею понад 150 мм². Визнання таких товарів немаркованими передбачає застосування фінансових санкцій. Вони використовуються у разі виробництва, зберігання, транспортування, реалізації фальсифікованих алкогольних напоїв чи тютюнових виробів; алкогольних напоїв чи тютюнових виробів без марок акцизного податку встановленого зразка або з підробленими марками акцизного податку.

Продаж марок акцизного податку здійснюється на підставі поданих покупцем марок за місцем його реєстрації як платника акцизного податку в електронній формі: заявки – розрахунку кількості марок; копії платіжного документа про перерахування суми акцизного податку з відміткою банку продати на виконання платіжного доручення – для імпортерів [10, п. 10]. Отже, реалізація марок акцизного податку породжує вже на початку динаміки цих відносин два обов'язки: а) виробник підакцизних товарів для можливості їх маркування зобов'язаний не менше ніж за 2 місяці до початку маркування замовити у відповідного Головного Управління ДПС за місцем реєстрації як платника акцизного податку відповідну кількість марок певного виду; б) з першим обов'язком виробника підакцизних товарів кореспондується й наступний – не більше ніж протягом 15 робочих днів після отримання марок акцизного податку сплатити до бюджету суми податку з урахуванням мінімального акцизного податкового зобов'язання. У разі невиконання цього марки за наступними заявками виробників тютюнової продукції не видаються до дня, в якому здійснено сплату акцизного податку та штрафних санкцій у повному обсязі.

Дія законодавства, яке регулює застосування марок акцизного податку в часі

При проведенні контрольних заходів, фактичних податкових перевірок часто висновки контролюючих органів пов'язують порушення платниками податків вимог щодо застосування марок акцизного податку з незбігом такої марки із реальною пляшкою чи пачкою, які промарковані. Наприклад, маркування пачки сигарил кількістю 25, 20, 10 штук сигарил у пачці здійснено марками акцизного податку для 2 сигарил у пачці. З огляду на це

контролюючий орган робить висновок щодо немаркованості у випадку, коли під час фактичної перевірки встановлюється факт зберігання та реалізації платником сигарил кількістю 20 штук, 25 штук у пачці, які були марковані акцизним податком для сигарил з двома сигарилами у пачці.

Міра відповідальності за виробництво, зберігання, транспортування, реалізацію алкогольних напоїв чи тютюнових виробів без марок акцизного податку встановленого зразка стосується лише тих товарів, що вироблені після 1 січня 2021 р. Щодо тих виробів, які були виготовлені у другому та третьому кварталі 2020 р., які були наявні в торговому залі, але випущені у другому та третьому кварталах 2020 р. (зазначення кількості штук сигарил в пачках, упаковках), законодавством на момент випуску цих марок не вимагалось. Оскільки марки видавалися виробнику на пачку сигарил із кількістю дві штуки в пачці у 2020 р., тютюнові вироби, що зберігалися у платника на час здійснення фактичної перевірки, вважаються маркованими. Розмір штрафу залежить від вартості товару і сягає 200 % вартості товару, але не менш як 17 000 грн [8, ч. 2 ст. 17]. Так, державою встановлюється міра відповідальності за порушення виробництва та обігу підакцизних товарів, порушення режиму застосування марок акцизного податку.

У таких випадках потрібно звертати увагу на часові межі проведення перевірок. У багатьох із них стосовно цього фігурують дати починаючи з 2021 р., але в цьому разі треба виважено оцінювати редакції акта або безпосередньо акти, які регулювали обіг марок акцизного податку до 2021 р. і далі. Принципово важливо під час регулювання обігу марок акцизного податку виходити з оцінювання законності використання таких марок та відповідних наслідків із дати випуску марки акцизного податку. Дуже часто контролюючі органи при нарахуванні штрафних санкцій оцінюють ситуацію, коли на тютюнових виробках, які були наявні в торговому залі, були наклеєні марки акцизного податку, що випущені у другому та третьому кварталах 2020 р. Але при їх використанні зазначення на таких марках кількості штук у пачці (упаковці) законодавством на момент випуску таких марок не вимагалось. Висновок щодо немаркованості в такій ситуації може робитися лише стосовно тих сигарет, сигарил і т. ін., якщо вони вироблені після 1 січня 2021 р. Випадки незбігу кількості одиниць у пачці та кількості одиниць, які зазначені на марках акцизного податку, дійсно, породжують несприятливі наслідки для платника. У разі якщо тютюнові вироби мають марки акцизного податку, що виготовлені (реалізовані виробнику) у 2020 р., то для оцінки та правових наслідків їх використання застосовуються норми чинного законодавства України в редакції станом на 2020 р. [8–10], а не на момент звернення до суду з позовом чи винесення рішення у справі.

При цьому в разі маркування виробником тютюнових виробів з кількістю у пачці, відмінною від попередньо заявленої, він зобов'язаний здійснити доплату акцизного податку на день подання податкової декларації за відповідний звітний період. Отже, наявність правопорушення з боку платника податку тут пов'язується із [9, п. 226.9 ст. 226]: а) інформацією щодо фактичного використання марок акцизного податку платником; б) відповідністю сум сплаченого акцизного податку згідно із зареєстрованою декларацією за звітний період. З приводу сплати або доплати акцизного податку потрібно звертатися за місцем перебування на обліку платника, а саме: до Офісу великих платників податків ДПС.

Виробник, який замовляє марку акцизного податку, має не менше ніж за два місяці до їх використання сплатити мінімальну ставку акцизного податку. Станом на 2020 р. мінімальна ставка акцизного податку на тютюнові вироби типу «сигарил» визначалася з розрахунку дві штуки сигарил у пачці. У випадку використання такої марки для маркування пачки, відмінної від двох штук, виробник зобов'язаний здійснити відповідну доплату акцизного податку на дату подання податкової акцизної декларації за звітний період. У деяких випадках контролюючі органи намагаються обґрунтувати висновок щодо реалізації за таких умов фальсифікованої алкогольної або тютюнової продукції. Водночас формальна невідповідність марки акцизного податку (до 1 січня 2021 р. і далі) не дає підстав для висновку щодо фальсифікації продукції.

Підстави та наслідки проведення фактичних податкових перевірок із додержання законодавства щодо використання марок акцизного податку

Відповідно до ст. 75 Податкового кодексу України контролюючі органи мають проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки. Фактичною є перевірка, яка здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника [9, пп. 75.1.3 п. 75.1 ст. 75]. Така перевірка здійснюється без попередження платника податків [9, п. 80.1 ст. 80]. Попри те що для здійснення контролюючих дій у цій ситуації попередження платника не потрібно, реалізація безпосередніх контролюючих дій зумовлена низкою умов, підставою яких є рішення керівника контролюючого органу (наказ). Окрім загальних підстав проведення фактичної перевірки, існують і альтернативні, які можуть застосовуватись як у сукупності, так і окремо [9, п. 80.2 ст. 80].

Традиційним проблемним місцем щодо застосування законодавства в подібному типі спору в більшості випадків пов'язується із порушенням суб'єктом

владних повноважень податкового законодавства, яке встановлює підстави проведення фактичних перевірок. Наявність узагальнених, універсальних компетенцій контролюючого органу щодо здійснення контролюючих дій не виключає, а об'єктивно передбачає обов'язок такого органу визначити і обґрунтувати в кожному окремому випадку відповідні підстави для проведення конкретних заходів контролю.

Реалізація функцій контролюючого органу передбачає чітко законодавче обґрунтування можливості та доцільності контролюючих дій. Тобто сам факт покладання на такий орган функцій контролю за дотриманням норм законодавства у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального обов'язково передбачає зазначення у наказі про проведення фактичної перевірки, окрім звичайного посилання на норму, що регулює її призначення, і конкретні фактичні підстави проведення такої перевірки [11–12]. Тобто призначаючи фактичну перевірку, контрольний орган повинен зазначити відповідну підставу. У випадку коли такою підставою є наявна інформація у контролюючого органу стосовно порушення платником вимог законодавства, то необхідними є деталізація такого порушення, визначення конкретних обставин, які мають бути розглянуті та проаналізовані в ході реалізації контролюючих дій.

Безумовно, формулювання підстав проведення перевірки є варіантом реалізації дискреції контролюючого органу. Але будь-яка дискреція має спиратися на чітко визначені в законодавстві межі або варіанти [9, п. 81.1 ст. 81]. Тобто прояв варіантності в цих умовах має спиратися виключно на ті варіанти, які чітко визначені відповідною законодавчою нормою. Визначення самостійних підстав для проведення перевірки необов'язково передбачає абсолютний збіг формулювання із змістом правової норми, якою ця підстава встановлена, але має бути чітко визначена та відповідати такій правовій нормі [13]. Лише за наявності цього посадові особи контролюючого органу мають право розпочати проведення фактичної перевірки стосовно тих обставин, які визначені в підставах призначення фактичної перевірки та відображення в наказі. У разі відсутності будь-яких посилань на конкретні підстави проведення перевірки, окрім норм, що регулюють її призначення, проведення такої фактичної перевірки має визнаватись як протиправне.

Висновки

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки.

По-перше, не можна переоцінити значення надходжень від непрямих податків у податковій системі України. Тип таких податків обумовлює як універсальність, так і специфічність в оподаткуванні. Якщо податок на додану

вартість характеризується в більшому сенсі універсальним характером і його справляння передбачає оподаткування товарів, робіт та послуг, то акцизний податок зосереджено на оподаткуванні обігу виключно товарів. По-друге, значення акцизного податку зумовлює і досягнення збалансованого бюджетного розподілення, коли кошти від справляння цього платежу розподіляються між державним та місцевими бюджетами. По-третє, специфічність справляння акцизного податку через застосування бандерольного способу зумовлює використання притаманного саме цьому податку режиму обігу марок акцизного податку, що гарантує специфічні засоби дій контролюючих органів.

Складність дослідження відносин у цій сфері спричиняє проблеми у вирішенні податкових спорів щодо з'ясування суперечностей позицій платників та контролюючих органів. Порушення режиму використання марок акцизного податку спирається на визнання підакцизних товарів немаркованими. Такі висновки мають ґрунтуватися на підтвердженій інформації щодо фактичної наявності та характеру використання марок акцизного податку. Показники зареєстрованої декларації платника, що надається за звітний період, мають чітко відбивати суми сплаченого податку. Потрібно враховувати, що такі відносини зумовлюють наявність і можливість застосування дискреції в поведінці суб'єкта владних повноважень. Саме тому при вирішенні спорів судами мають обов'язково враховуватись межі реалізації такої дискреції, а саме визначеність її в законодавстві, варіативність щодо оцінки поведінки контролюючого органу.

Список використаних джерел

- [1] Покатаєва О. В. Теоретичні засади правового регулювання справляння загальнодержавних податків та зборів в Україні : монографія. Запоріжжя : КПУ, 2011. 300 с.
- [2] Бех Г. В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине : монография / под. ред. Н. П. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2003. 128 с.
- [3] Атаманчук Н. І. Правові основи непрямих податків в Україні : монографія. Київ : Алерта, 2019. 352 с.
- [4] Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Харьков : Право, 2007. Особенная часть. Т. IV : Косвенные налоги. 536 с.
- [5] Проблеми правової відповідальності : монографія / Ю. П. Битяк, Ю. Г. Барабаш, Л. М. Баранова та ін. ; за ред. В. Я. Тація, А. П. Гетьмана, В. І. Борисової. Харків : Право, 2014. 348 с. (Харківська правова школа).
- [6] Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. Вып. 1. Петроград : Наука и Школа, 1919. 254 с.
- [7] Яценко М. Підстави та наслідки проведення фактичних податкових перевірок щодо використання марок акцизного податку. *Проблемні питання вирішення податкових спорів в умовах воєнного стану* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Харків, 15 берез. 2024 р.) / за ред. А. Бегунца та М. Кучерявенка ; Касац. адмі-

ністр. суд у складі Верхов. Суду ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого ; Другий апеляц. адміністр. суд. Харків : Право, 2024. С. 126–128.

- [8] Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального : Закон України від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 46. Ст. 345.
- [9] Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
- [10] Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1251. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-2010-%D0%BF#Text> (дата звернення: 12.03.2024).
- [11] Постанова Верховного Суду від 11.06.2019 р. у справі № 1440/2045/18. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/82315596> (дата звернення: 04.04.2024).
- [12] Постанова Верховного Суду від 11.07.2022 р. у справі № 120/5728/20-а. URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=105179189&red=100003cb2541846f9553ad3d0984160b01c022&d=5> (дата звернення: 12.03.2024).
- [13] Kotenko A., Bondarenko I., Kucheryavenko M., Zaverukha O. A Comparison of Tax Compliance Tools in Ukraine with Select European Countries. *Journal Article. European Taxation*. 2023. Vol. 63, No. 10. <https://doi.org/10.59403/25j8rah>.

References

- [1] Pokataeva, O.V. (2011). *Theoretical principles of legal regulation of state taxes and fees in Ukraine*. Zaporizhzhia: KPU.
- [2] Bekh, H.V. (2003). *Legal Regulation of Indirect Taxes in Ukraine*. M.P. Kucheryavenko (Ed.). Kharkiv: Legas.
- [3] Atamanchuk, N.I. (2019). *Legal basis of indirect taxes in Ukraine*. Kyiv: Alerta.
- [4] Kucheriavenko, M.P. (2007). *Tax Law Course*. (Vols. 1-6). *Special part. Vol. IV: Indirect Taxes*. Kharkiv: Pravo.
- [5] Bityak, Yu.P., Barabash, Yu.G., Baranova, L.M. and others. (2014). *Problems of legal responsibility*. V.Ya. Tatsiy, A.P. Hetman, V.I. Borysova (Eds.). Kharkiv: Pravo.
- [6] Kulisher, I.M. (1919). *Essays on Financial Science*. Issue 1. Petrograd: Science and School.
- [7] Yashchenko, N. (2024). Reasons and consequences of conducting actual tax audits regarding the use of excise tax stamps. (March 15, 2024). In *Problematic issues of resolving tax disputes in the conditions of martial law: materials of the international scient. and pract. conf.* A. Begunts, M. Kucheryavenko (Eds.). (pp. 126-128). Kharkiv: Pravo.
- [8] Law of Ukraine No. 481/95-BP "On state regulation of the production and circulation of ethyl alcohol, alcohol distillates, alcoholic beverages, tobacco products, liquids used in electronic cigarettes, and fuel". (December 19, 1995). *Official Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine*. No. 46, art. 345.
- [9] Tax Code of Ukraine. (2011). *Official Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine*. No. 13-14, 15-16, 17, art. 112.
- [10] Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine No. 1251 "Regulations on the manufacture, storage, sale of excise tax stamps and labelling of alcoholic beverages,

- tobacco products and liquids used in electronic cigarettes". (December 27, 2010). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-2010-%D0%BF#Text>.
- [11] Resolution of the Supreme Court. (June 11, 2019) in the case No. 1440/2045/18. Retrieved from <https://verdictum.ligazakon.net/document/82315596>.
- [12] Resolution of the Supreme Court in the case No. 120/5728/20-a. (July 11, 2022). Retrieved from <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=105179189&red=100003cb2541846f9553ad3d0984160b01c022&d=5>.
- [13] Kotenko, A., Bondarenko, I., Kucheryavenko, M., & Zaverukha O. (2023). A Comparison of Tax Compliance Tools in Ukraine with Select European Countries. *Journal Article. European Taxation*, 63, 10. <https://doi.org/10.59403/25j8rah>.

Микита Валерійович Яценко

аспірант кафедри податкового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

61024, вул. Григорія Сковороди, 77, Харків, Україна

e-mail: dead5042@gmail.com

ORCID 0009-0004-5138-1891

Mykyta V. Yashchenko

Postgraduate Student of the Department of Tax Law

Yaroslav Mudryi National Law University

61024, 77 Hryhoriia Skovorody Str., Kharkiv, Ukraine

e-mail: dead5042@gmail.com

ORCID 0009-0004-5138-1891

Рекомендоване цитування: Яценко М. В. Марки акцизного податку: щодо співвідношення форми, змісту, процедури. *Проблеми законності*. 2024. Вип. 166. С. 186–200. <https://doi.org/10.21564/2414-990X.166.314080>.

Suggested Citation: Yashchenko, M.V. (2024). Excise Tax Stamps: Regarding the Relationship of Form, Content, Procedure. *Problems of Legality*, 166, 186-200. <https://doi.org/10.21564/2414-990X.166.314080>.

Статтю подано / Submitted: 23.06.2024

Доопрацьовано / Revised: 29.07.2024

Схвалено до друку / Accepted: 31.10.2024

Опубліковано / Published: 01.11.2024