

**Коротун Володимир Іванович**  
Науково - дослідний центр з проблем  
оподаткування                      Національного  
університету ДПС України  
м. Ірпінь Київської області

## **Акцизне оподаткування в історії розвитку фінансової думки**

*У статті проведено ретроспективний аналіз формування сутності акцизного оподаткування та надано власний погляд на дану проблематику, а також обґрунтовано застосування понять акцизного податку та акцизного оподаткування.*

## **Excize taxation is in history of development of financial idea**

*In the article the retrospective analysis of forming of essence of excise taxation is conducted and an own look is given to this проблематику, and also grounded application of concepts of excise tax and excise taxation.*

**Постановка проблеми.** Сьогодні сутності непрямого оподаткування в фінансовій науці приділяється значна увага, що пов'язане з його значним фіскальним значенням. Непрямі податки, та їх складова – акцизи – являються одним з найвпливовіших інструментів регулювання економіки будь-якої держави в галузі фінансів і елементів фінансових відносин на всіх рівнях - держави, підприємств, громадян.

Вести мову про теорію акцизного оподаткування є досить складною річчю, оскільки не розроблено окремого науково-теоретичного напрямку присвяченого цій проблемі. У фінансовій науковій літературі існує дискусія стосовно того, що вважати акцизним оподаткуванням і яка його природа.

**Аналіз публікацій.** У вітчизняній науковій літературі приділяється значна увага питанням непрямого оподаткування взагалі та системі акцизного оподаткування зокрема. Насамперед, це наукові розробки В.Л. Андрущенко, В.В. Буряковського, О.Д. Василика, О.Д. Данілова, І.О. Луніної, І.О. Лютого, П.В. Мельника, В.М. Опаріна, А.М. Поддєрьогіна, А.М. Соколовської, В.М. Федосова, С.І. Юрія та інших.

Серед іноземних вчених, які досліджували проблеми акцизного оподаткування слід відмітити роботи С. Брю, Т. Гоббса, К. Макконела, Ф. Нітті, а з-поміж вчених економістів близького зарубіжжя – А.Б.Золотарьова, М.В. Мілюкова, І.Х. Озерова, А.В. Сигиневича, А.А. Соколова, Д.Г. Черніка та інших.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Незважаючи на значну увагу, яка приділяється акцизному оподаткуванню, потребує більш чіткого визначення його сутності та значення, а також при розмаїтті представлених в науковій літературі дефініцій акцизу, нині і досі не має прийнятного визначення поняття «акцизне оподаткування».

**Метою статті** є проведення аналізу розвитку поняття акцизу та акцизного оподаткування в фінансовій науці, оцінка його місця в поглядах вчених – представників різних економічних шкіл та формування на основі такого аналізу якісно нового визначення акцизного оподаткування.

**Виклад основного матеріалу.** Вперше класифікаційний поділ податків на прямі і непрямі зробили Дж. Локк та Ж. Боден у XVI столітті. В подальшому розвитку теорії податків в історії фінансової думки існує багато різноманітних підходів щодо визначення критерії такого поділу, тому можна сказати, що фінансова наука і досі не може дати однозначну відповідь на природу прямих та непрямих податків, не кажучи вже про їх складову – акцизи.

Дж. Локк розглянув сутність обох груп та висловив думку, що всі непрямі податки врешті-решт переходять на землевласників, які і є справжніми їх платниками. Такої ж думки дотримувалися й фізіократи на чолі з Ф. Кене.

Окремі аспекти акцизного оподаткування були викладені ще в 1662 році Яном де Віттом у роботі «Політичні принципи і максими Голландії», де було описано негативну дію фіскальної системи, основаної на акцизах і державних позиках. В 1685 році у Німеччині вийшла робота К. Теутофілуса «Акциз як золота копальня». В 1693 році Р. Темпл висуває план введення універсального акцизу в Англії [1, с. 48].

Представники класичної наукової школи (А. Сміт, Д. Рікардо та ін.), які відстоювали невтручання держави в економічне життя, акцизи визначали як надбавку до ціни, яка фактично є засобом державного регулювання непрямой дії. В цілому, представники даної економічної школи не приділяли значної уваги в своїх дослідженнях непрямому оподаткуванню, надаючи перевагу прямому, а основним критерієм поділу на прямі і непрямі виділяли критерій перекладності, але на сьогодні навіть такі відомі сучасні фінансисти як А. Сигиневич, Д. Чернік, І. Лютий не можуть дати однозначне визначення самій ознаці перекладності.

У цьому контексті у свій час А. Соколов [2, с. 52] зазначив дві основні умови побудови будь-якої класифікації:

- суттєвість і чітка означеність розподілу;
- класифікаційні групи охоплюють всі явища без винятку.

На противагу класичній науковій школі неокласики (Дж. Кейнс, А. Вагнер, Дж. Ст. Міль, П. Леруа-Ботье) вперше розглянули акцизи як додаткове джерело регулювання економіки за допомогою оподаткування. Позиція неокласиків стосовно поділу податків на прямі і непрямі була іншою – вони виявили так званий намір законодавця щодо призначення

певних податків, які вважали так само важливим, як і чинник перекладності. В процесі розвитку наукової фінансової думки таку позицію розкритикував С. Юргилевич, який вважав «...намір законодавця є досить невизначеною ознакою»[3, с. 23].

Інша точка зору стосовно критеріїв поділу податків на прямі та непрямі пов'язана із адміністративно-технічною ознакою. Гофман, Кайо, де Фовель та ін. вважають, що прямі податки мають справу з доходом або майном, а непрямі - із продажем та із споживачем. Представники цього напрямку фінансової науки називали акцизами будь-які податки чи збори, які нараховуються на споживання.

Окремі автори, такі як Мефле, Фюшшине вважали, що акцизи визначаються по розмірам витрат даної особи і таким чином формують її платоспроможність не прямо. Сучасні дослідники (Федосов В.М., Лютий І.О. та ін.) здебільшого притримуються такої ж думки, вважаючи, що непрямі податки оцінюють суб'єктивну платоспроможність лише в тих межах, в яких вона проявляється у витратах окремих осіб, придбанні тих чи інших товарів, використанням різного виду послуг.

В економічних поглядах меркантилістів знайшли своє відображення і ідеї оподаткування акцизами. Саме впровадження у економіку європейських держав основної ідеї меркантилістів про швидке збагачення за мінімальних витрат призвело у XVII-XIX століттях до швидкого поширення практики справляння акцизів. В цей період надходження від акцизів стають основним джерелом наповнення казни, оскільки, по-перше, ці податки при вмілому справлянні самі по собі мають високий фіскальний потенціал порівняно із прямими податками, а, по-друге, у той час акцизи носили універсальний характер, тобто їх справляли з усього, з чого тільки можна. Останнє призвело до виникнення загальних (універсальних) акцизів, які зрештою практично знівелюють у спеціальних їхню фіскальну функцію.

Якщо говорити про багатогранність підходів до класифікації податків, то В.Л.Андрущенко, досліджуючи історію фінансової думки Заходу, зазначив, що вже на початок XX століття існувало біля десяти різних класифікацій податків на прямі і непрямі [4, с. 170].

В узагальненому вигляді поділ податків на прямі і непрямі подає Буряковський В.В. [5, с.89], а саме:

- за ознакою сплати (прямі – і платить, і несе одна особа; непрямі – платить одна особа, а несе податковий тягар інша);
- за джерелом сплати (прямі – з виробництва матеріальних благ: доходу, майна, прибутку; непрямі – із споживання благ: витрат і використання речей);
- за способом формування ціни (прямі податки включаються в ціну на стадії виробництва; непрямі – на стадії реалізації як надбавка до ціни товару);
- за методом вилучення (прямі податки – по декларації, непрямі – по ставках).

Якщо виходити з економічної сутності, то акцизи мають бути обов'язково включені до ціни, а отже впливати на процеси ціноутворення. На даному етапі розвитку фінансової теорії існує переконання, що акцизи перекладаються із виробників на споживачів (хоча і не завжди), або якщо бути більш точним, „...непрямі податки – податки, які визначаються розміром споживання і не залежать від виходу або майна платника, які виступають у вигляді надбавки до ціни на товар чи послугу і платником яких є кінцевий споживач таких товарів чи послуги...” [5, с. 90].

Існує певна еквівалентність понять непрямі податки та акцизи. Основною перевагою цієї групи податків є те, що їх сплата є непомітною для тих, хто платить їх насправді, а тому відсутність додаткового податкового тягаря зменшує можливість ухилення від сплати.

Особливого поширення акцизне оподаткування набуло у Франції та Нідерландах, де цей податок носив суто універсальний характер, при чому широке застосування акцизів в той період зберегло подальшу тенденцію до формування високої частки акцизів в бюджетах різних країн. Розглядаючи питання стосовно акцизного оподаткування в історичній ретроспективі не можна не згадати про так званій «прихований» акциз – фіскальну монополію. Суть фіскальної монополії полягає в тому, що держава повністю або частково перебирає на себе функції з виробництва та реалізації окремих видів товарів. Наявна історія застосування фіскальних монополій вказує на наявність багатьох недоліків, а саме:

- складність і затратність адміністрування;
- висока ступінь корумпованості «прихованого» акцизу при його розподілі та перерахуванню до бюджету;
- внаслідок еластичності попиту існувала проблема недоотримання значних коштів до казни.

Серед акцизів за розміром бази оподаткування виділяють дві підгрупи – універсальні акцизи та специфічні акцизи. Універсальні акцизи збираються із всіх груп товарів, а специфічні - встановлюються лише на окремі групи товарів, і зазвичай їх стягнення пов'язане з додатковими, нематеріальними потребами держави.

Позитивні аспекти специфічного акцизного оподаткування у свій час привів ще Вільям Петті у своєму «Трактаті про податки»:

- кожен платить відповідно до того, що він дійсно споживає;
- податок сприяє заощадженням, що є єдиним способом збагачення податку;
- ніхто не сплачує за одну і ту ж річ двічі, оскільки ніщо не зможе бути спожито більш ніж один раз;
- використовуючи дане оподаткування можна отримати відомості про багатство країни [6, с. 31].

Еволюційний розвиток специфічних акцизів зумовив необхідність скасування недосконалих форм їх обкладання. Сьогодні коло підакцизних товарів не є широким та як правило включає: алкогольні і тютюнові вироби, деякі види транспортних засобів, нафтопродукти, ювелірні прикраси, кава, пиво та ін.

Акцизні збори встановлюються державою на різні види товарів переш за всім для того, щоб наповнювати казну й покривати видатки бюджету. В даному випадку специфічний акциз як непрямий податок має перевагу в частині того, що надходження від його справляння є постійними і не залежать від фінансового становища платника податків, як це відбувається стосовно прямих податків. Виходячи з фіскальної ролі специфічних акцизів, варто зазначити, що термін „акцизний збір” спочатку вживався для визначення надходження з чітко зазначеним цільовим, заздалегідь визначеним призначенням, але на даний момент, принаймні в Україні, на нашу думку, правильніше було б вживати термін „акцизний податок”, оскільки він має загальнобюджетне значення, у якому зміст цільового призначення історично зник.

Через скорочення переліку товарів, які оподатковуються специфічним акцизом, даний податок став все більше виконувати регулюючу функцію, фіскальну ж функцію все більше починають виконувати універсальні акцизи. Першою формою універсального акцизу став податок з обороту, який в подальшому в більшості країнах трансформувався в податок з продаж або податок на додану вартість, при чому податок з продажу є універсальним акцизом в однорівневій формі, а податок з обігу та податок на додану вартість являються універсальними акцизами в багаторівневій формі.

Подальше розповсюдження універсальних акцизів на думку В.М. Федосова, зумовлене такими чинниками: „...широка база оподаткування забезпечує стійкі надходження в бюджет, які не залежать від змін в уподобаннях споживачів та асортименті реалізованих товарів. Універсальні ставки полегшують контроль податкових органів за правильністю сплати податків. Універсальні акцизи доволі нейтральні до процесів ціноутворення, оскільки податковий тягар рівномірно розподіляється між усіма групами товарів” [7, с. 75].

Якщо ж наводити ретроспективу походження самого терміну «акциз», то за однією з версій [8, с. 27], дане поняття має латинське походження (від «excisere», що перекладі означає вирізати, відрізати). Тобто в буквальному розумінні слова акциз – частина „відрізана” на користь держави від доходу продавця підакцизного товару, або, в перерахунку на фізичну одиницю, від ціни цього товару.

Слід зазначити, що в широкому розумінні під поняттям «акциз» можна розуміти всі види податків, які впливають на формування ціни. Тоді, під акцизним оподаткуванням ми пропонуємо розуміти обкладення податками у вигляді надбавки до ціни переважної кількості або окремих видів товарів, робіт чи послуг в залежності від напрямів бюджетно - податкової політики окремої держави.

В контексті запропонованого нового розуміння акцизного оподаткування також під оптимізацією акцизного оподаткування пропонуємо розуміти таке співвідношення між витратами на адміністрування акцизного оподаткування та його фіскальним значенням для доходів бюджетів всіх рівнів, за якого відбувається забезпечення сталого економічного розвитку держави.

**Висновки.** Таким чином проведений ретроспективний аналіз розвитку фінансової науки засвідчив наявність дискусії стосовно визначення понять «акцизи», «податки» та стосовно класифікації податків на прямі та непрямі. Введено та удосконалено поняття «акцизне оподаткування», яке розширює теоретичну базу фінансової науки.

#### **Список використаних джерел:**

1. Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Андрущенко В.Л., Мельник В.М. Історія оподаткування: Навчальний посібник. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. – 242 с.
2. Соколов А.А. Теория налогов. – М.: Финансовое издательство НКФ СССР, 1928. – С. 258.
3. Юргилевич С.В. Непрямі податки в системі регулювання економіки: Дис. на здоб. наук. канд. екон. наук. (08.04.01). – К., 1998. – 215с.
4. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів): Монографія. – Львів: Каменяр, 2000. - 305 с.
5. Буряковский В.В., Кармазин В.Я., Каламбет С.В., Водолазская О.А. Налоги /под ред. Буряковского В.В. – Дніпропетровськ: Пороги, 1998. –244 с.
6. Петти В. Трактат о налогах и сборах. Verbum sapient – слово мудрым. Разное о деньгах. М., 1997. 85 с.
7. Федосов В.М. Налоги в экономике современного капитализма. – К.: Вища школа, 1997. –192 с.
8. Яковлева Н.В. Акциз и фискальная монополия: история возникновения и перспективы применения. Москва, 2001 г. – 127 с.

#### **Дані щодо публікації:**

Коротун В. І. Акцизне оподаткування в історії фінансової думки / В. І. Коротун // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії : збірник наукових праць. – Вип. 3 (12) : ч. 2. – Чернівці: Технодрук, 2008. – С. 180–186.