

РАХУНКОВА ПАЛАТА

ЗАТВЕРДЖЕНО
рішенням Рахункової палати
від 13.09.2016 № 17-6

ЗВІТ

**про результати аудиту ефективності планування та повноти
надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету**

Київ 2016

ЗМІСТ

ПРЕАМБУЛА	3
ВСТУП.....	4
1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПИТАНЬ СПРАВЛЯННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ПИВА ТА ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИРОБНИЦТВОМ І ОБІГОМ ЦІЄЇ ПРОДУКЦІЇ.....	5
2. СТАН ОБЛІКУ ЛІЦЕНЗІЙ НА ЗДІЙСНЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ З ВИРОБНИЦТВА, ЕКСПОРТУ, ІМПОРТУ ПИВА, ОПТОВОЇ І РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ ЦІЄЮ ПРОДУКЦІЄЮ ТА ПЛАТНИКІВ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ПИВА	10
3. АНАЛІЗ ОБСЯГІВ ВИРОБЛЕНОГО ТА ВВЕЗЕНОГО НА МИТНУ ТЕРИТОРІЮ УКРАЇНИ ПИВА.....	14
4. ОБҐРУНТОВАНІСТЬ ПЛАНУВАННЯ ТА ОБСЯГИ НАДХОДЖЕНЬ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ПИВА ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ	17
5. СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ ЗА ПОВНОТОЮ ТА СВОЄЧАСНІСТЮ СПЛАТИ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ПИВА.....	22
6. СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ НАСЛІДКИ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ В ЧАСТИНІ ОПОДАТКУВАННЯ ПИВА АКЦИЗНИМ ПОДАТКОМ ТА ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВИРОБНИЦТВА, ОБІГУ І СПОЖИВАННЯ ЦІЄЇ ПРОДУКЦІЇ.....	26
ВИСНОВКИ.....	33
ПРОПОЗИЦІЇ.....	38
ДОДАТОК 1.....	41
ДОДАТОК 2.....	42
ДОДАТОК 3.....	44
ДОДАТОК 4.....	45
ДОДАТОК 5.....	47
ДОДАТОК 6.....	48

ПРЕАМБУЛА

Підстава проведення аудиту: стаття 98 Конституції України, статті 4, 7 і 10 Закону України від 02.07.2015 № 576 "Про Рахункову палату", План роботи Рахункової палати на 2016 рік.

Мета аудиту: встановлення фактичного стану та оцінка обґрунтованості планування та дієвості контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходження акцизного податку з пива до державного бюджету, оцінка фінансово-економічних і соціальних наслідків реалізації державної політики в частині оподаткування пива акцизним податком та державного регулювання виробництва, обігу і споживання цієї продукції.

Предмет аудиту:

нормативно-правові акти, розпорядчі документи, податкові роз'яснення щодо планування, нарахування, сплати суб'єктами господарювання та контролю за надходженням акцизного податку з пива до державного бюджету;

надходження акцизного податку з пива до державного бюджету за кодами бюджетної класифікації доходів бюджету (далі – ККДБ) 14020400 (з виробленого в Україні) та 14030400 (з ввезеного на митну територію України) – "Пиво";

статистична, аналітична і оперативна звітність, документи первинного обліку господарських операцій, декларації акцизного податку, митні декларації, звіти про обсяги виробництва та реалізації пива, розрахункові та інші документи щодо обґрунтованості планування та повноти нарахування і своєчасності надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету;

звітність ДФС (Міндоходів), Державної казначейської служби України, податкова та бюджетна звітності про виконання законів України про Державний бюджет України;

ліцензії на виробництво, експорт, імпорт, оптову, роздрібну торгівлю пивом; діяльність органів державної влади щодо результативності контролю за сплатою акцизного податку з пива до державного бюджету у повному обсязі, обігом пива, зменшенням тіньового ринку виробництва пива та попередження ухилення від сплати акцизного податку з пива до державного бюджету.

Об'єкти аудиту: Державна фіскальна служба України (далі – **ДФС**), до її утворення – Міністерство доходів і зборів України (далі – **Міндоходів**), Міжрегіональне головне управління ДФС (Міндоходів) – Центральний офіс з обслуговування великих платників (Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби) (далі – **Центральний офіс з ОВП**), Головне управління ДФС (Міндоходів) у Житомирській області, Міністерство аграрної політики та продовольства України (далі – **Мінагрополітики**), спеціалізовані державні податкові інспекції з обслуговування великих платників (далі – **СДП з ОВП**) у м. Харкові та у м. Львові Міжрегіонального головного управління ДФС (Міндоходів).

Направлення запитів з питань аудиту: Міністерству фінансів України, Міністерству економічного розвитку і торгівлі України, Міністерству внутрішніх справ України, Державній службі статистики України, Державній службі України з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів, Житомирській митниці ДФС, Львівській митниці ДФС, Київській міській митниці ДФС, Одеській митниці ДФС.

Критерії оцінки:

законність – відповідність управлінських рішень і розпорядчих документів, прийнятих органами державної влади, вимогам чинного законодавства в частині ліцензування діяльності з виробництва та обігу пива, а також планування, нарахування і сплати до державного бюджету акцизного податку з пива;

результативність – оцінка діяльності органів державної влади щодо забезпечення контролю за повнотою сплати та своєчасністю надходження акцизного податку з пива до державного бюджету;

своєчасність і повнота – відповідність стану нарахування і сплати акцизного податку з пива до державного бюджету вимогам чинного законодавства;

соціально-економічні наслідки – вплив державної політики в частині оподаткування пива акцизним податком та державного регулювання виробництва, обігу і споживання цієї продукції на надходження акцизного податку до державного бюджету, розвиток пивоварної галузі та споживання пива населенням.

Початкові обмеження щодо проведення аудиту: 2014–2015 роки та перше півріччя 2016 року (для аналізу динаміки показників досліджується їх значення за 2012–2013 роки).

Термін проведення аудиту та підготовки Звіту: травень – вересень 2016 року.

Методи збирання даних: моніторинг нормативно-правових актів, розпорядчих, інших актів та документів, пов'язаних з предметом аудиту; дані інформаційних систем органів державної влади; аналіз інформації, одержаної на запити контрольної групи; опрацювання статистичної, аналітичної інформації, ознайомлення, опитування.

ВСТУП

Пиво – один із найбільш уживаних напоїв у світі, і Україна не є винятком. У спільному документі¹, підготовленому ще в 2011 році Світовим економічним форумом та Всесвітньою організацією охорони здоров'я, визначено основні стратегії, здатні зменшити шкоду, яку завдає споживання алкоголю. Найбільш ефективною з цих стратегій є **обмеження економічної доступності алкоголю шляхом підвищення податків і цін**.

Завдання цінової політики полягає в зміні структури споживання населенням алкогольної продукції за рахунок **зменшення частки споживання міцних спиртних напоїв при одночасному зниженні загального рівня споживання чистого алкоголю в перерахунку на абсолютний спирт**.

Розроблення акцизної політики, особливо по відношенню до товарів, які шкодять здоров'ю, є досить складним завданням, а прості рішення, такі як прямі заборони, високі акцизи тощо, мають досить обмежений вплив, оскільки основа попиту все-таки не ціна товару, а бажання його споживати. Водночас різке підвищення акцизів на алкогольні напої, в тому числі і на пиво, призводить до спаду вітчизняного легального виробництва цієї продукції та

¹ "Зменшення економічних наслідків неінфекційних захворювань в країнах з низьким і середнім рівнем доходів" (http://www.who.int/nmh/publications/best_buys_summary.pdf).

відповідно сприяє збільшенню незаконно виробленої, контрафактної та контрабандної продукції на внутрішньому ринку України.

Аналіз виробничих показників функціонування пивоварної галузі свідчить про системне скорочення виробництва пива в Україні, його експорту та імпорту. Так, протягом 2014–2015 років виробництво пива зменшилось на **29,0 відс.**, експорт – більше ніж у **3,5 рази**, а імпорт цієї продукції – у **2 рази**. Зазначені тенденції мали місце і в I півріччі 2016 року, протягом якого виробництво пива скоротилось на **8,5 відс.**, порівняно з аналогічним періодом 2015 року, експорт – на **22,2 відс.**, імпорт – на **28,6 відсотка**.

Зменшення бази оподаткування негативно впливало на надходження акцизного податку з пива до Державного бюджету України. Незважаючи на те, що протягом періоду, що досліджувався, ставки акцизного податку на пиво збільшилися **майже у 3 рази**, частка надходжень цього податку у загальній сумі надходжень акцизного податку до державного бюджету по всіх видах підакцизних товарів (продукції) зменшилась з **5,7 відс.** у 2014 році до **4,4 відс.** у I півріччі 2016 року.

Слід зазначити, що Законом України від 16.09.2014 № 1678 ратифіковано Угоду про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, у зв'язку з чим перед Україною повстає завдання наближення національного законодавства до законодавства країн ЄС, у тому числі і з питань справляння акцизного податку.

Враховуючи зазначене, актуальним і важливим на сьогодні є дослідження стану виконання повноважень органами державної влади щодо контролю з боку держави за виробництвом, імпортом, експортом та обігом пива, забезпечення повноти нарахування та своєчасності сплати акцизного податку з цієї продукції, а також стабільності та прогнозованості цього джерела надходжень до Державного бюджету України.

1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПИТАНЬ СПРАВЛЯННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ПИВА ТА ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИРОБНИЦТВОМ І ОБІГОМ ЦЬОЇ ПРОДУКЦІЇ

Відносини, що виникають у сфері справляння акцизного податку, а саме: визначення порядку його адміністрування, платників податку, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства регулює Податковий кодекс України² (далі – Податковий кодекс).

Відповідно до пункту 9.1 статті 9 Податкового кодексу до загальнодержавних податків належить, зокрема, акцизний податок, який згідно з підпунктом 14.1.4 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу є непрямим податком на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції).

² Набув чинності з 01.01.2011, крім окремих норм, визначених у пункті 1 розділу XIX "Прикінцеві положення".

Згідно з пунктом 215.1 статті 215 Податкового кодексу підакцизним товаром, зокрема, є пиво.

Основні засади державної політики щодо регулювання, зокрема, виробництва та імпорту алкогольних напоїв, забезпечення їх високої якості, захисту здоров'я громадян, посилення боротьби з незаконним виробництвом та обігом алкогольних напоїв на території України визначає Закон України від 19.01.1995 № 481 "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів" (із змінами) (далі – Закон № 481).

До 01.07.2015 статтею 1 Закону № 481 та підпунктом 14.1.144 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу визначалось, що пиво – це насичений діоксидом вуглецю пінистий напій, отриманий під час бродіння охмеленого суслу пивними дріжджами, який зазначений у товарній позиції 2203 згідно з УКТ ЗЕД. **При цьому пиво не відносилось до алкогольних напоїв.**

Довідково. До 01.07.2015 статтею 1 Закону № 481 та підпунктом 14.1.5 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу визначалось, що алкогольні напої – продукти, одержані шляхом спиртового бродіння цукровмісних матеріалів або виготовлені на основі харчових спиртів з вмістом спирту етилового понад 1,2 відсотка об'ємних одиниць, які зазначені у товарних позиціях 2204, 2205, 2206, 2208 згідно з УКТ ЗЕД, а також з вмістом спирту етилового 8,5 відсотка об'ємних одиниць та більше, які зазначені у товарних позиціях 2103 90 30 00, 2106 90 згідно з УКТ ЗЕД.

З урахуванням змін, внесених Законом України від 28.12.2014 № 71 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" (далі – Закон № 71) до вказаних норм Закону № 481 та Податкового кодексу, з 01.07.2015 визначено, що пиво – це насичений діоксидом вуглецю пінистий алкогольний напій із вмістом спирту етилового від 0,5 відсотка об'ємних одиниць, отриманий під час бродіння охмеленого суслу пивними дріжджами, що відноситься до товарної групи УКТ ЗЕД за кодом 2203.

Водночас з 01.07.2015 статтею 1 Закону № 481 та підпунктом 14.1.5 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу визначено, що алкогольні напої – це продукти, одержані шляхом спиртового бродіння цукровмісних матеріалів або виготовлені на основі харчових спиртів з вмістом спирту етилового понад 0,5 відсотка об'ємних одиниць, які зазначені у товарних позиціях 2203, 2204, 2205, 2206, 2208 згідно з УКТ ЗЕД, а також з вмістом спирту етилового 8,5 відсотка об'ємних одиниць та більше, які зазначені у товарних позиціях 2103 90 30 00, 2106 90 згідно з УКТ ЗЕД.

Отже, з **01.07.2015** пиво віднесене до алкогольних напоїв, тобто до виробників та імпортерів цієї продукції почали застосовувати заходи державного регулювання, передбачені Законом № 481, зокрема: атестація виробництва; сертифікація та підтвердження відповідності продукції; ліцензування виробництва, експорту, імпорту, оптової і роздрібної торгівлі пивом; регулювання Кабінетом Міністрів України мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін; державне регулювання нормування втрат при виробництві; внесення місць зберігання продукції до Єдиного державного реєстру місць зберігання; єдиних із алкогольними напоями вимог до маркування продукції.

Відповідно до статей 2 і 15 Закону № 481 виробництво, імпорт, експорт алкогольних напоїв (у тому числі пива), оптова та роздрібна торгівля цією

продукцією здійснюється суб'єктами господарювання усіх форм власності за умови одержання відповідних ліцензій, а також виробництво – за наявності внесених до Єдиного державного реєстру місць зберігання.

До 26.08.2015 перелік органів ліцензування визначався постановою Кабінету Міністрів України від 14.11.2000 № 1698 "Про затвердження переліку органів ліцензування" (далі – Постанова № 1698). Згідно з Постановою № 1698 ліцензії на імпорт, експорт алкогольних напоїв надавало Мінекономрозвитку, а на їх виробництво, оптову та роздрібну торгівлю – ДПС. При цьому Кабінетом Міністрів України не вносились зміни до Постанови № 1698 щодо визначення органом ліцензування Міндоходів та ДФС, які були утворені в ході адміністративної реформи.

З 26.08.2015 набрала чинності постанова Кабінету Міністрів України від 05.08.2015 № 609 "Про затвердження переліку органів ліцензування та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України", відповідно до якої ліцензії на імпорт, експорт алкогольних напоїв надає Мінекономрозвитку, а на їх виробництво і торгівлю – ДФС.

Ліцензії на виробництво алкогольних напоїв, в тому числі пива, згідно з частиною восьмою статті 3 Закону № 481 видаються суб'єктам господарювання, які на момент подання заяви про видачу ліцензії є власниками або відповідно до інших не заборонених законодавством підстав володіють та/або користуються приміщеннями та обладнанням, що забезпечують повний технологічний цикл виробництва алкогольних напоїв, за умови, що використання таких приміщень та обладнання здійснює тільки один суб'єкт господарювання.

Дія ліцензії призупиняється у разі несвоєчасної сплати чергового платежу за ліцензію на підставі письмового розпорядження органу, який видав ліцензію, на термін до сплати заборгованості (частина десята статті 3 Закону № 481).

Ліцензії на виробництво алкогольних напоїв видаються на 5 років з річною платою 780 грн (стаття 4 Закону № 481), яка була встановлена з 01.01.2007 і незважаючи на інфляційні процеси в економіці нашої країни, що відбувалися протягом останніх десяти років, не переглядалася.

Слід зазначити, що діючим законодавством не передбачено отримання окремої ліцензії на виробництво, імпорт, експорт, оптову або роздрібну торгівлю пивом у разі наявності у суб'єкта господарювання ліцензії на вказані операції з алкогольними напоями.

Аудитом встановлено, що окремі норми Тимчасового порядку видачі ліцензій на право імпорту, експорту спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів і роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 13.05.1996 № 493 (далі – Тимчасовий порядок № 493), не відповідають Закону № 481, зокрема:

- згідно з частинами четвертою та п'ятою статті 15 Закону № 481 річна плата за ліцензії на право експорту, імпорту алкогольних напоїв становить **780 грн**, оптової торгівлі – **500 000 гривень**. Проте, всупереч зазначеному, в пункті 4 Тимчасового порядку № 493 визначено, що річна плата за ліцензії на право експорту та оптової торгівлі становить 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (**1 700 грн**), на право імпорту – 10 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (**170 000 грн**);

- пункт 6 Тимчасового порядку № 493 не відповідає нормам частини сьомої статті 15 Закону № 481 у питанні **визначення Мінфіну органом ліцензування оптової торгівлі алкогольними напоями**, що видає ліцензії на цей вид торгівлі терміном на 5 років;

- пункт 7 Тимчасового порядку № 493 не відповідає нормам частини дев'ятої статті 15 Закону № 481 стосовно регулювання порядку здійснення поставок алкогольних напоїв суб'єктами підприємницької діяльності, які отримали ліцензії на виробництво алкогольних напоїв, підприємствам оптової і роздрібною торгівлі та іншим українським споживачам без ліцензій на оптову торгівлю **в межах обсягів власного виробництва**;

- пункт 32 Тимчасового порядку № 493 не відповідає нормам частин чотирнадцятої та шістнадцятої статті 15 Закону № 481 щодо **регулювання встановлення суми щорічної плати за ліцензії на роздрібну торгівлю, за кожне місце торгівлі алкогольними напоями** у містах, селищах міського типу та сільській місцевості. Крім того, нормами частин чотирнадцятої та шістнадцятої статті 15 Закону № 481 при визначенні розміру плати за ліцензію на роздрібну торгівлю алкогольними напоями міститься посилання на зазначений в ліцензії електронний контрольно-касовий апарат (книгу обліку розрахункових операцій), що знаходиться у місці торгівлі, у пункті 32 Тимчасового порядку № 493 – на кожне місце торгівлі алкогольними напоями у містах, селищах міського типу та сільській місцевості.

Таким чином, **Мінекономрозвитку та ДФС, які є органами ліцензування у зазначеній сфері, не ініціювали внесення змін до Тимчасового порядку № 493 з метою приведення його положень у відповідність із нормами Закону № 481.**

Порядок ведення Єдиного державного реєстру місць зберігання затверджено наказом ДПА України від 28.05.2002 № 251³ (із змінами), який **не переглядався з метою відповідного нормативного врегулювання внаслідок реформування податкових органів (ДПС, Міндоходів, ДФС).**

Довідково. Відповідно до статті 1 Закону № 481 місце зберігання – це місце, яке використовується для зберігання спирту, або приміщення, яке використовується для зберігання, зокрема, алкогольних напоїв, відомості про місцезнаходження якого внесені до Єдиного державного реєстру місць зберігання (далі – Єдиний реєстр). Єдиний реєстр – це перелік місць зберігання, який ведеться органами доходів і зборів і містить визначені цим Законом відомості про місцезнаходження місць зберігання та відомості про заявників.

Відповідно до пункту 212.1 статті 212 Податкового кодексу платниками акцизного податку, зокрема, є: особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини, а також, особа – суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України.

Об'єктами оподаткування акцизним податком згідно з пунктом 213.1 статті 213 Податкового кодексу, зокрема, є операції з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) та ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України.

Підпунктом 215.3.1 пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу встановлені специфічні ставки акцизного податку на пиво із солоду (солодове)

³ Зареєстрованим у Мін'юсті 15.08.2002 за № 670/6958.

(базою оподаткування є фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру, а саме: гривень за один літр пива).

Протягом періоду, що досліджується, ставки акцизного податку на пиво підвищувалися двічі: Законом України від 27.03.2014 № 1166 "Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні"⁴ (далі – Закон № 1166) – з **0,87 грн до 1,24 грн за один літр пива**; Законом України від 24.12.2015 № 909 "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році"⁵ (далі – Закон № 909) – з **1,24 грн до 2,48 грн за один літр пива**.

Довідково. Відповідно до пункту 4 розділу XIX "Прикінцеві положення" Податкового кодексу Кабінету Міністрів України доручено щорічно до 1 червня вносити до Верховної Ради України проект закону про внесення змін до цього Кодексу щодо ставок оподаткування, визначених в абсолютних значеннях, з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції, зокрема, з акцизного податку.

Одним із інструментів державного контролю за рухом алкогольних напоїв визначено марки акцизного податку. Пунктом 226.6 статті 226 Податкового кодексу (із змінами, внесеними Законом № 71) передбачено, що маркуванню підлягають усі алкогольні напої з вмістом спирту етилового понад 8,5 відсотка об'ємних одиниць. Маркування вироблених в Україні алкогольних напоїв із вмістом спирту етилового до 8,5 відсотка об'ємних одиниць не здійснюється. Отже, маркуванню підлягає тільки міцне пиво з вмістом спирту етилового понад 8,5 відсотка об'ємних одиниць.

Аудитом встановлено, що протягом дослідженого періоду суб'єкти господарювання не замовляли та не отримували в органах ДФС марки акцизного податку для маркування пива як вітчизняного виробництва, так і імпортованого, тобто з 01.07.2015 пиво з вмістом спирту етилового понад 8,5 відсотка об'ємних одиниць не вироблялось і не ввозилось на митну територію України.

Слід зазначити, що з метою уникнення правової колізії необхідно внести зміни до низки нормативно-правових актів в частині посилання на органи державної влади, що припинили свою діяльність внаслідок адміністративної реформи. Зокрема, це стосується: Закону України від 16.04.1991 № 959 "Про зовнішньоекономічну діяльність" в частині посилання на центральний орган виконавчої влади з питань економічної політики; наказу Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 29.02.1996 № 85 "Про затвердження Порядку проведення атестації виробництва спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів", зареєстрованого в Мін'юсті 12.06.1996 за № 291/1316, в частині посилання на ДПА України.

Отже, за період, що підлягав аудиту, законодавство, яке регулює виробництво та обіг пива, а також його оподаткування акцизним податком зазнало суттєвого реформування, насамперед у зв'язку з віднесенням цієї продукції з 01.07.2015 до алкогольних напоїв. Водночас, окремі

⁴ Норми закону щодо збільшення ставок акцизного податку на пиво набрали чинності з 01.05.2014.

⁵ Норми закону щодо збільшення ставок акцизного податку на пиво набрали чинності з 01.01.2016.

нормативно-правові акти, що регулюють зазначені питання, потребують узгодження між собою та удосконалення.

2. СТАН ОБЛІКУ ЛІЦЕНЗІЙ НА ЗДІЙСНЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ З ВИРОБНИЦТВА, ЕКСПОРТУ, ІМПОРТУ ПИВА, ОПТОВОЇ І РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ ЦІЄЮ ПРОДУКЦІЄЮ ТА ПЛАТНИКІВ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ПИВА

До 01.07.2015 виробники пива підлягали обов'язковій реєстрації як платники акцизного податку контролюючими органами за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб – підприємців, не пізніше граничного терміну подання декларації акцизного податку за місяць, в якому розпочато господарську діяльність (підпункт 212.3.2 пункту 212.3 статті 212 Податкового кодексу).

З 01.07.2015 реєстрація в контролюючих органах суб'єкта господарювання, як платника акцизного податку, що здійснює діяльність з виробництва та/або імпорту алкогольних напоїв (в тому числі пива), яка підлягає ліцензуванню, проводиться відповідно до підпункту 212.3.1 пункту 212.3 статті 212 Податкового кодексу на підставі відомостей щодо видачі такому суб'єкту відповідної ліцензії.

Органи ліцензування, що уповноважені видавати ліцензії на зазначені види діяльності, зобов'язані надати контролюючому органу за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб – підприємців інформацію про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії у п'ятиденний строк з дня здійснення таких дій. Аналогічна норма передбачена також статтею 5 Закону № 481 (із змінами, внесеними Законом № 71).

Облік суб'єктів господарювання як платників акцизного податку з пива ведеться згідно з наказом Мінфіну від 09.12.2011 № 1588 "Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів", зареєстрованим у Мін'юсті 29.12.2011 за № 1562/20300 (у редакції наказу Мінфіну від 22.04.2014 № 462).

Відповідно до розділу II "Прикінцеві положення" Закону № 71, що набрав чинності з 01.01.2015⁶, суб'єкти господарювання, які здійснювали діяльність з виробництва, експорту, імпорту пива, оптової і роздрібною торгівлі цією продукцією, мали **забезпечити до 01.07.2015 оформлення відповідних ліцензій, передбачених Законом № 481 для алкогольних напоїв, тобто, у суб'єктів господарювання було півроку на оформлення ліцензій на зазначені види діяльності.**

Довідково. Зміни, внесені до Закону № 481 Законом № 71, щодо зазначення в ліцензіях на виробництво алкогольних напоїв, зокрема коду 2203 згідно з УКТ ЗЕД, набрали чинності з 01.01.2015.

Проте аналіз даних ДФС щодо кількості діючих ліцензій на виробництво пива та кількості суб'єктів господарювання, які подали декларацію акцизного податку (пиво), показує, що станом на 01.08.2015 ліцензії на виробництво пива отримали **лише 27,8 відс.** суб'єктів господарювання – виробників пива, які

⁶ За винятком окремих норм, які набрали чинності, враховуючи вимоги пункту 1 розділу II "Прикінцеві положення" Закону № 71.

подали декларації акцизного податку (табл. 1). Станом на 01.01.2016 діючі ліцензії на виробництво пива мали **76,3 відс.** виробників пива, а на 01.06.2016 цей показник становив **95,6 відсотка**. Така ситуація свідчить про існування **ризиків здійснення окремими суб'єктами господарювання незаконного (безліцензійного) виробництва пива та його реалізації**.

Таблиця 1

Динаміка кількості декларантів акцизного податку з пива* та ліцензіатів – виробників пива

Декларантів		Кількість		Співвідношення кількості ліцензіатів та декларантів	
		осіб	станом на		осіб
Період					
Січень-червень	2015 рік	168	01.01.2015	0	-
Липень		115	01.08.2015	32	27,8
Серпень		119	01.09.2015	39	32,8
Вересень		123	01.10.2015	67	54,5
Жовтень		126	01.11.2015	87	69,0
Листопад		128	01.12.2015	95	74,2
Грудень		131	01.01.2016	100	76,3
Січень		2016 рік	127	01.02.2016	106
Лютий	132		01.03.2016	113	85,6
Березень	136		01.04.2016	119	87,5
Квітень	135		01.05.2016	127	94,1
Травень	135		01.06.2016	129	95,6
Червень	166**		01.07.2016	141	84,9

* Протягом дослідженого періоду на обліку в органах ДФС перебувало всього 315 платників акцизного податку з пива.

** Вказано кількість суб'єктів господарювання, які сплачували акцизний податок з пива, станом на 01.07.2016, оскільки листом ДФС від 15.09.2016 № 15958/5/99-99-12-03-05-16 інформацію щодо кількості декларантів за червень 2016 року не надано.

Протягом II півріччя 2015 року та січня-травня 2016 року кількість суб'єктів господарювання – виробників пива, які подали декларацію акцизного податку, мала тенденцію до збільшення, однак, у січні-травні 2016 року спостерігається коливання кількості декларантів акцизного податку з пива. Так, якщо у грудні 2015 року 131 суб'єкт господарювання подав декларацію акцизного податку (пиво), то в січні 2016 року їх кількість зменшилась до 127 декларантів. **У додаткових матеріалах, надісланих ДФС, інформація щодо причин таких коливань відсутня.**

Крім цього, аналіз даних ДФС щодо чисельності платників акцизного податку засвідчив, що через півроку після набрання чинності нормами Закону № 481, пов'язаними з віднесенням пива до алкогольних напоїв (з 01.07.2015 до 01.01.2016), чисельність платників, які сплачували акцизний податок за ККДБ 14020400 збільшилася з 205 платників до 230, або на 12,2 відс., а протягом I півріччя 2016 року – скоротилась з 230 платників до 166, або на 31,3 відсотка. ДФС не надано пояснень щодо такої ситуації, що свідчить про незабезпечення на належному рівні вивчення впливу змін законодавства на діяльність суб'єктів господарювання – виробників пива, від яких безпосередньо залежать обсяги надходження акцизного податку з пива.

Довідково. Відповідно до підпункту 41 пункту 4 Положення про Державну фіскальну службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 "Про Державну фіскальну службу України", ДФС проводить аналіз надходження податків і зборів, інших платежів, визначених Податковим та Митним кодексами України, Законом України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", вивчає вплив макроекономічних показників і змін законодавства на надходження податків, інших платежів, розробляє пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету.

Враховуючи те, що діючим законодавством не передбачено отримання окремої ліцензії на оптову або роздрібну торгівлю пивом у разі наявності у суб'єкта господарювання ліцензії на оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, в ДФС наявна лише інформація щодо стану проведеної органами ДФС роботи з ліцензування оптової і роздрібною торгівлі алкогольними напоями загалом, в тому числі пивом (додаток 1).

Відповідно до Тимчасового порядку № 493 видачу ліцензій на право імпорту, експорту пива здійснює Мінекономрозвитку. На запит Рахункової палати, Мінекономрозвитку⁷ повідомлено про **відсутність узагальненої інформації про кількість виданих, анульованих і діючих ліцензій** на право проведення операцій з імпорту та експорту пива за 2015 рік та I півріччя 2016 року.

За інформацією ДФС, протягом 2014 року на митну територію України імпортували пиво 72 суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності (далі – суб'єкти ЗЕД), у 2015 році – 49, протягом I півріччя 2016 року – 34, а експорт пива у зазначені періоди здійснювали 24, 41 та 33 суб'єкти ЗЕД відповідно.

Водночас в центральному апараті ДФС також **відсутня достовірна узагальнена інформація про наявність у суб'єктів господарювання ліцензій на імпорт та/або експорт пива**. За наданими поясненнями, це пов'язано з тим, що відповідно до розділу II Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа, затвердженого наказом Мінфіну від 30.05.2012 № 651, зареєстрованим у Мін'юсті 14.08.2012 за № 1372/21684, дані про наявні ліцензії на імпорт та/або експорт алкогольних напоїв (в тому числі пива) вказуються в Графі 44 "Додаткова інформація / Подані документи / Сертифікати і дозволи" митної декларації разом з даними про наявність інших дозвільних та комерційних документів, що унеможлиблює узагальнення цієї інформації в автоматичному режимі.

При цьому **обмін інформацією з Мінекономрозвитку в частині ліцензування експорту-імпорту пива на рівні центрального апарату ДФС не здійснювався. Отже, відсутність узагальнених даних про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії на провадження діяльності з експорту/імпорту пива унеможливило проведення якісного контролю за повнотою обліку платників акцизного податку з пива.**

Довідково. Підпунктом 19¹.1.4 пункту 19¹.1 статті 19¹ Податкового кодексу визначено, що до функцій контролюючих органів віднесено, зокрема, функцію здійснення контролю за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

Аудитом встановлено, що територіальними органами ДФС не приділялась належна увага контролю за наявністю ліцензій на імпорт та

⁷ Лист Мінекономрозвитку від 21.07.2016 № 3232-10/22727-03.

експорт алкогольних напоїв у суб'єктів ЗЕД, що здійснювали операції з постачання пива. Так, контрольною групою Рахункової палати за результатами аналізу інформації Держстату та Мінекономрозвитку про суб'єктів ЗЕД, які протягом періоду з 01.07.2015 по 01.07.2016 здійснювали імпорту та експорту пива, встановлено, що частина з них проводила постачання цієї продукції без отримання відповідної ліцензії. Так, до переліку імпортерів пива, наданого Держстатом, входять **3 суб'єкти ЗЕД**, які за даними Мінекономрозвитку не отримували ліцензії на право імпорту алкогольних напоїв, зокрема: ТОВ "БФ ЕНД ГХ ТРАВЕЛ РІТЕЙЛ ЛТД" (36953886), Українсько-німецьке спільне підприємство "Львів-Трейдінг" (14287844), ТОВ "ТРАВЕЛ-РІТЕЙЛ-УКРАЇНА" (36441946). До переліку експортерів пива, наданого Держстатом, входять **15 суб'єктів ЗЕД**, які за даними Мінекономрозвитку не отримували ліцензії на експорт пива, зокрема: ТОВ "БФ ЕНД ГХ ТРЕВЕЛ РІТЕЙЛ ЛТД" (36953886), ТОВ "КВІНТА ПЛЮС" (38384852), ТОВ "Спільне українсько-німецько-швейцарське підприємство у формі товариства з обмеженою відповідальністю" (14285992), Відокремлений підрозділ "Філія УКРЕКОТРЕЙД ТОВ "ТД Ресурс" (39836992), ТОВ "Анталія Компані" (39794303); ТОВ "ТРАВЕЛ РІТЕЙЛ УКРАЇНА" (36441946), ТОВ "Укрклінсервіс" (35947117); УНСП "Львів-Трейдінг" (14287844); ТОВ ВПЕФ "Еско" (13451553); ТОВ "Микулинецький бровар" (00382912); ТОВ "СЕ-ЗАМ" (38574366); ТОВ "Фламінго Дьюті Фрі Україна" (3820815); ТОВ "Д'ЮТІ-ФРІ ОДЕСА" (36494787), ТОВ "Міжнародний аеропорт Одеса" (37947040), ТОВ "ЄВРО-ДИЛІЖАНС" (32869911).

Слід зазначити, що існуюча в Україні практика ліцензування, зокрема діяльності з виробництва алкогольних напоїв (в тому числі пива), оптової і роздрібною торгівлі цією продукцією, відповідно до якої **виконання функцій з видачі ліцензій, контролю за їх наявністю та дотриманням умов ліцензування покладено на один і той самий орган державної влади – ДФС**, створює корупційні ризики та зменшує результативність контролю за виробництвом та обігом алкогольних напоїв, що негативно впливає на **формування доходів**. Рахункова палата неодноразово звертала увагу на ці проблеми⁸ і пропонувала їх врегулювання шляхом застосування світового досвіду щодо незалежного ліцензування виробництва алкогольних напоїв і торгівлі ними та покладання функцій контролю за наявністю у суб'єктів господарювання відповідних ліцензій, дотримання ними ліцензійних умов на різні органи державної влади.

Таким чином, **протягом року після запровадження ліцензування діяльності з виробництва та імпорту пива відбулося суттєве скорочення кількості платників акцизного податку з пива: виробників – майже на**

⁸ У Звіті про результати перевірки обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України (затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 23.09.2014 № 19-4) та Звіті про результати перевірки обґрунтованості планування та дієвості контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку на алкогольні напої до Державного бюджету України (затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 23.09.2014 № 19-5).

23 відс., імпортерів – на 33 відс., що негативно вплинуло на надходження цього податку до державного бюджету.

Водночас ДФС не забезпечено на належному рівні виконання повноважень в частині вивчення впливу змін законодавства на надходження акцизного податку з пива, які безпосередньо залежать від стану розвитку цієї галузі.

Разом з тим, органами ДФС не було забезпечено на належному рівні контролю за наявністю ліцензій на провадження діяльності з виробництва, імпорту та експорту пива, а отже, існували ризики здійснення частиною суб'єктів господарювання незаконного (безліцензійного) виробництва та імпорту/експорту пива.

3. АНАЛІЗ ОБСЯГІВ ВИРОБЛЕНОГО ТА ВВЕЗЕНОГО НА МИТНУ ТЕРИТОРІЮ УКРАЇНИ ПИВА

Відповідно до вимог підпункту 19¹.1.14 пункту 19¹.1 статті 19¹ Податкового кодексу контролюючі органи (ДФС, Міндоходів) здійснюють контроль у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів, контроль за їх цільовим використанням, забезпечують міжгалузеву координацію у цій сфері.

Аудитом встановлено, що в центральному апараті ДФС (Міндоходів) не здійснювалось формування єдиної інформаційної бази даних щодо виробництва та реалізації пива з метою комплексних аналітичних досліджень бази оподаткування акцизним податком з пива за ККДБ 14020400, а також наявності ризиків щодо ухилення від його сплати. Водночас виконання зазначеної функції покладено на Управління контролю за обігом підакцизних товарів, яке, згідно з підпунктом 2.2.2.7 пункту 2.2.2 Положення про це управління, повинно було здійснювати **формування, використання та аналіз інформаційно-технічної бази даних щодо виробництва та обігу, зокрема, алкогольних напоїв.**

До 01.07.2015 постійний контроль за виробництвом та обігом пива, передбачений Законом № 481, органи ДФС (Міндоходів) не здійснювали, оскільки воно не входило до переліку алкогольних напоїв і його виробництво, експорт, імпорт, а також оптова та роздрібна торгівля цією продукцією не підлягали ліцензуванню. Так, встановлено, що наказом ДПА України від 13.10.2005 № 449 "Про затвердження форм звітів щодо обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та інструкцій щодо їх заповнення", зареєстрованим в Мін'юсті 01.11.2005 за № 1311/11591⁹ не передбачалось виділення окремої звітної позиції для пива. За інформацією ДФС, обсяги виробленого та реалізованого пива вказувались за кодом "55" – "Інше" (не зазначене у цьому переліку).

Водночас аудитом встановлено, що **Кабінетом Міністрів України не було забезпечено своєчасного розроблення та затвердження нормативного акта, який би зобов'язував виробників пива звітувати про обсяги виробництва та реалізації цієї продукції, чим не дотримано вимог пункту 9 розділу II "Прикінцеві положення" Закону № 71, відповідно до якого Кабінет Міністрів України зобов'язаний, зокрема, протягом трьох**

⁹ Втратив чинність з 22.04.2016.

місяців з дня набрання чинності цим Законом (тобто до **01.04.2015**) забезпечити перегляд та приведення міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади своїх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом. Так, форми звітів щодо виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та порядків їх заповнення, затверджені наказом Мінфіну від 11.02.2016 № 49, зареєстрованим у Мін'юсті 03.04.2016 за № 340/28470 (далі – наказ Мінфіну № 49), що набрав чинності з 22.04.2016, тобто більше ніж через рік від встановленого Законом № 71 терміну. У додатку до наказу Мінфіну № 49 передбачено окрему позицію за кодом продукції "Пиво із солоду (солодове)".

У зв'язку із зазначеним в ДФС була відсутня достовірна інформація щодо обсягів виробництва та реалізації пива за період з **01.07.2015** до **22.04.2016**. ДФС у своїй аналітичній діяльності використовувала лише інформацію про обсяги реалізації готової продукції, що відображається в додатку 1 до Декларації акцизного податку.

Таким чином, фактично, до **22.04.2016** виробники пива сплачували акцизний податок за самостійно задекларовані обсяги реалізації пива. Враховуючи те, що документальні перевірки виробників пива, як правило, проводились контролюючими органами не частіше одного разу на 2–3 роки, перевірити достовірність задекларованих цими виробниками обсягів реалізації пива досить проблематично. При цьому виробничий потенціал галузі за оцінкою асоціації "Укрпиво" становить близько **450** млн декалітрів пива на рік, а офіційне виробництво цієї продукції у 2014 році становило близько **54** відс. загального потенціалу галузі, в 2015 році – **43** відсотка (табл. 2).

Отже, за відсутності належного контролю за обсягами виробництва пива та наявності виробничих потужностей, які суттєво перевищують задекларовані обсяги виробництва цієї продукції, існували ризики нелегального виробництва та реалізації пива та ухилення від сплати акцизного податку з нього.

Таблиця 2

Дані ДФС та Держстату щодо обсягів виробництва та реалізації на внутрішньому ринку України пива у 2014–2015 роках та I півріччі 2016 року

млн дал

Період	За даними ДФС		За даними Держстату	
	Виробництво	Реалізація	Виробництво	Реалізація
2014*	–	227,6	242,2	228,5
2015*	–	191,5	194,8	187,4
2016	36,2**	29,7***	89,9	33,5***

* Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

** Обсяги виробництва пива за квітень-травень 2016 року.

*** Обсяги реалізації пива за I кв. 2016 року, оскільки інформація за I півріччя 2016 року на час проведення аудиту була відсутня.

Встановлено, що впродовж 2014–2015 років та I півріччя 2016 року в Україні відстежується стійка тенденція щодо скорочення обсягів виробництва пива. Так, за даними Держстату, в 2014 році виробництво пива

проти 2013 року (273,6 млн дал) скоротилось на **11,5 відс.**, у 2015 році проти 2014 року – на **19,6 відсотка**. Загалом за 2014–2015 роки **виробництво пива скоротилось майже на 29 відс.**, протягом I півріччя 2016 року – на **8,5 відс.**, порівняно з аналогічним періодом 2015 року (98,2 млн дал).

Аналіз даних ДФС і Держстату про обсяги реалізації пива на внутрішньому ринку України у 2014–2015 роках та I кварталі 2016 року (див. табл. 2) дає підстави вважати, що у дослідженому періоді мали місце ризики ухилення виробниками та імпортерами пива від сплати акцизного податку з пива, за розрахунками, на суму **понад 100 млн грн** (2014 рік – 7,8 млн грн, I кв. 2016 року – 94,2 млн грн) під час реалізації **4,7 млн дал пива** (2014 році – 0,9 млн дал, I кв. 2016 року – 3,8 млн дал), що не були задекларовані (розрахунок наведено в додатку 2).

Під час аудиту в ГУ ДФС України у Житомирській області контрольною групою Рахункової палати також виявлені розбіжності між даними зазначеного територіального органу ДФС та даними Головного управління статистики у Житомирській області щодо обсягів реалізації пива у 2014–2015 роках по трьох суб'єктах господарювання (ТОВ "Бердичівський пивоварний завод", ПАТ "Пиво-безалкогольний комбінат "Радомишль", ТДВ "Житомирпиво") в загальному обсязі **269,7 тис. дал** (2014 рік – 162,9 тис. дал, 2015 рік – 106,8 тис. дал), а недонадходження акцизного податку до державного бюджету по цих виробниках, за розрахунками, становили **2,7 млн грн** (див. додаток 2). Посадовими особами ГУ ДФС у Житомирській області пояснень щодо причин виникнення вказаних розбіжностей до аудиту не надано.

Отже, органи ДФС під час адміністрування акцизного податку з пива у дослідженому періоді не забезпечували міжгалузевої координації, зокрема з Держстатом та його територіальними органами, з метою виявлення можливих ризиків ухилення від оподаткування виробниками пива.

Аудитом встановлено різке скорочення експорту пива протягом 2014–2015 років більше ніж у **3,5 рази** (табл. 3), що зумовлено, перш за все, втратою ринку збуту в Російській Федерації.

Таблиця 3

**Обсяги експорту та імпорту пива у 2013–2015 роках
та I півріччі 2016 року***

млн дал

Показник	2013	2014	2014 до 2013, %	2015	2015 до 2014, %	I півріччя 2015	I півріччя 2016	I півріччя 2016 до I півріччя 2015, %
Експорт	24,2	13,0	53,7	6,8	52,3	3,6	2,8	77,8
Імпорт	4,7	4,4	93,6	2,3	52,3	1,4	1,0	71,4

* У 2014–2015 роках та I півріччі 2016 року, без урахування тимчасово окупованої території АР Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

Водночас внаслідок девальвації гривні, зниження купівельної спроможності населення України та відповідного зменшення споживання пива суттєво скоротились обсяги ввезення пива на митну територію України. Так, протягом 2014–2015 років імпорт пива скоротився більше ніж у 2 рази.

У I півріччі 2016 року експорт пива скоротився порівняно з аналогічним періодом 2015 року на **22,2 відс.**, імпорт – **28,6 відсотка**.

Інформація щодо структури експорту та імпорту пива у 2012–2015 роках у розрізі країн (за даними Держстату) відображена у додатку 3.

Встановлено, що на скорочення виробництва та реалізації пива у **2014–2015 роках та I півріччі 2016 року вплинуло**, зокрема:

- зменшення бази оподаткування для розрахунків акцизного податку з пива з причини **втрати ринків збуту як на території України** (в АР Крим, м. Севастополі та частині зони проведення антитерористичної операції забезпечувалось близько **15 відс.** (у літній сезон до 20 відс.) споживання підакцизних товарів), **так і за кордоном**;

- **різке зростання цін, у т.ч. на пиво, із одночасним падінням купівельної спроможності населення країни**, які призвели до скорочення споживання пива;

- законодавче віднесення пива до алкогольних напоїв та відповідне введення з 01.07.2015 ліцензування діяльності з **виробництва, імпорту, експорту, оптової та/чи роздрібною торгівлі пивом на загальних підставах, передбачених для алкогольних напоїв**;

- **різке збільшення ставки акцизного податку з пива з 01.05.2014 – з 0,87 грн до 1,24 грн за літр, а з 01.01.2016 – з 1,24 грн до 2,48 грн за літр.**

Таким чином, база оподаткування акцизним податком з пива протягом періоду аудиту була нестабільною, у зв'язку з падінням купівельної спроможності населення постійно зменшувалися обсяги виробництва, реалізації та імпорту цієї продукції.

Разом з тим органами ДФС (Міндоходів) не забезпечено належного контролю за обсягами виробництва та реалізації пива, внаслідок чого було утворено ризики ухилення виробниками та імпортерами пива від сплати акцизного податку, за розрахунками, на суму понад 100 млн гривень.

4. ОБҐРУНТОВАНІСТЬ ПЛАНУВАННЯ ТА ОБСЯГИ НАДХОДЖЕНЬ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ПИВА ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

Відповідно до частини другої статті 32 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 № 2456 (далі – Бюджетний кодекс) Мінфін¹⁰ відповідає за складання проекту закону про Державний бюджет України, визначає основні організаційно-методичні засади бюджетного планування, які використовуються для підготовки бюджетних запитів і розроблення проекту Державного бюджету України та прогнозу Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди.

Встановлено, що в додатку № 1 до законів України про Державний бюджет України на 2014–2016 роки визначено доходи загального фонду державного бюджету від акцизного податку за ККДБ 14020000 (у 2014 році – акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), включаючи особливий податок на операції з відчуження цінних паперів та

¹⁰ Із змінами, внесеними Законом України від 10.02.2015 № 176 "Про внесення змін до Бюджетного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України".

операцій з деривативами, у 2015–2016 роках – акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) та ККДБ 14030000 (акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)). Отже, у додатку № 1 до законів України про Державний бюджет України на 2014–2016 роки показників окремих кодів за доходами акцизного податку за видами підакцизних товарів (продукції), в тому числі з пива, не передбачено.

Разом з тим, надані Мінфіном¹¹ на запит Рахункової палати¹² матеріали свідчать, що з метою обґрунтування розрахунків показників надходжень акцизного податку (в цілому за всіма групами підакцизних товарів) під час планування доходів державного бюджету **Мінфін здійснює прогнозування надходжень акцизного податку за видами підакцизних товарів (продукції), у тому числі з пива**, відповідно до методик, затверджених наказом Мінфіну від 24.12.2010 № 1646 "Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету"¹³ (далі – Методики № 1646).

Згідно з Методиками № 1646 прогнозування надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету Мінфін здійснює на підставі даних Держстату, ДПС, Мінекономрозвитку щодо обсягів виробництва, експорту та імпорту пива.

Водночас встановлено, що у дослідженому періоді Мінфін щорічно звертався до Мінагрополітики¹⁴ стосовно надання інформації з фактичних обсягів виробництва, експорту та імпорту пива у звітному періоді, очікуваних у плановому році, та прогнозних на наступні два роки. Однак ці дані не зазначені у Методиках № 1646 як джерело інформації, що використовується для проведення прогнозних розрахунків надходжень акцизного податку з пива.

Отже, до Методики № 1646 доцільно внести зміни з метою уточнення переліку органів державної влади, на підставі даних яких Мінфіном здійснюється прогнозування акцизного податку з пива, включивши до нього ДФС (замість ДПС) та Мінагрополітики.

Індикативні показники доходів помісячного розпису Мінфіну з надходжень акцизного податку доводились ДФС (Міндоходів) відповідно до додатка № 1 до законів України про Державний бюджет України на відповідний рік узагальнено за ККДБ 14020000 та 14030000.

Таким чином, планові показники надходжень акцизного податку з пива не відокремлені від планових показників з інших підакцизних товарів

¹¹ Лист Мінфіну від 14.07.2016 № 31-11230-05-13/20336.

¹² Лист Рахункової палати від 21.06.2016 № 16-1177.

¹³ Наказом Мінфіну від 24.12.2010 № 1646, зокрема, затверджено: Методику прогнозування надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції); Методику прогнозування надходжень акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції); Методику прогнозування надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) у розрізі АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя; Методику прогнозування надходжень акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) у розрізі АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя.

¹⁴ Фактичні обсяги виробництва, експорту та імпорту пива у звітному періоді надавалися Мінагрополітики на підставі даних Держстату.

(продукції), а тому не доводилися до ДФС (Міндоходів) протягом періоду, що підлягав аудиту.

Довідково. Рахункова палата вже надавала рекомендації Кабінету Міністрів України¹⁵ та Мінфіну¹⁶ розглянути питання щодо доцільності запровадження планування надходжень акцизного податку за основними групами підакцизних товарів при складанні проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік і доведенні індикативних показників до контролюючих органів, відповідальних за його справляння.

Проте Мінфіном, зокрема, зазначено¹⁷, що збільшення надходжень акцизного податку за однією товарною групою може бути знівельовано зменшенням за іншою. Крім того, на точність прогнозування доходів бюджету впливають інституційні та макроекономічні чинники, зокрема, значні масштаби тіньової економіки, інфляційні процеси, нестабільність правового поля та неузгодженість законодавчих норм, що справляють вплив на бюджетну сферу країни, неточність і часта змінюваність вхідних прогнозних параметрів, які використовуються в процесі формування дохідної частини бюджету на відповідний бюджетний рік. Політична нестабільність в країні значно ускладнює процес прогнозування бюджетних доходів, при цьому істотно знижуючи точність оцінки його результативності.

Встановлено, що на етапі підготовки проектів Державного бюджету України на 2014–2016 роки ДФС (Міндоходів) направляли Мінфіну пакети документів, які містили обґрунтовані пропозиції щодо формування дохідної частини Державного бюджету України на відповідний рік, зокрема, щодо розрахунків акцизного податку з пива¹⁸.

До територіальних органів ДФС (Міндоходів) індикативні показники доходів акцизного податку доводились за такими групами підакцизних товарів (продукції): в 2014 році – "Лікєро-горілочна продукція", "Тютюн", "Інші"; в 2015 році та I півріччі 2016 року – "Лікєро-горілочна продукція", "Тютюн", "Нафтопродукти та транспортні засоби", "Електрична енергія", "Інші". Показник доходів акцизного податку з пива, виробленого в Україні, **доводився в категорії "Інші"** спільно з доходами акцизного податку з окремих підакцизних товарів (продукції), а з імпортованого на митну територію України доводився митницям у загальному індикативному показнику доходів акцизного податку за всіма групами підакцизних товарів сукупно.

Враховуючи зазначене, проаналізувати стан виконання індикативних показників доходів акцизного податку з пива протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року неможливо.

Водночас аудитом встановлено, що протягом 2014–2015 років ДФС (Міндоходів) не було забезпечено виконання прогнозних показників

¹⁵ Пропозиції надані за результатами перевірки обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до Державного бюджету України (Звіт затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 23.09.2014 № 19-4).

¹⁶ Пропозиції надані за результатами перевірки обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку з бензину моторного для автомобілів (Звіт затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 09.06.2015 № 10-4).

¹⁷ Лист Мінфіну від 27.08.2015 № 31-11170-09-13/27354.

¹⁸ Листи Міндоходів від 30.08.2013 № 11263/5/99-99-20-01-01-16 "Про прогноз надходжень платежів у 2014 році", від 13.05.2014 № 8889/5/99-99-20-01-01-16-2 "Про прогноз надходжень платежів у 2015 році", лист ДФС від 01.07.2015 № 1648/4/99-99-20-01-01-13 "Про погодження показників доходів державного та місцевих бюджетів на 2016–2018 роки".

надходження акцизного податку з пива, розрахованих Мінфіном при підготовці проектів законів України про Державний бюджет України на 2014–2016 роки та внесенні змін до них¹⁹ (табл. 4).

Таблиця 4

Стан досягнення прогнозних показників надходження акцизного податку з пива, розрахованих Мінфіном при підготовці проектів законів України про Державний бюджет України на 2014–2016 роки

Показник		млн грн			
		2014 (із змінами)*	2015	I півріччя 2015	I півріччя 2016
Акцизний податок з пива, виробленого в Україні за ККДБ 14020400	Прогнозні показники	2 785,6	2 616,4	2 616,4**	5 170,8**
	Фактичні надходження***	2 517,0	2 363,1	1 099,2	1 789,9
	<i>Відхилення</i>	- 268,6	- 253,3	–	–
	Відсоток досягнення прогнозних показників	90,4	90,3	42,0	34,6
Акцизний податок з пива, ввезеного в Україну за ККДБ 14030400	Прогнозні показники	52,1	52,1	52,1**	74,4**
	Фактичні надходження***	48,8	28,1	17,4	24,0
	<i>Відхилення</i>	- 3,3	- 24,0	–	–
	Відсоток досягнення прогнозних показників	93,7	53,9	33,4	32,3
Всього акцизного податку з пива	Прогнозні показники	2 837,7	2 668,5	2 668,5**	5 245,2**
	Фактичні надходження***	2 565,8	2 391,2	1 116,6	1 813,8
	<i>Відхилення</i>	- 271,9	- 277,3	–	–
	Відсоток досягнення прогнозних показників	90,4	89,6	41,8	34,6

* Попередньо розраховані Мінфіном прогнозні розрахунки акцизного податку з пива за ККДБ 14020400 становили 2 315,9 млн грн, за ККДБ 14030400 – 39,2 млн гривень.

** Прогнозні показники, розраховані Мінфіном на відповідний рік.

*** За даними Державної казначейської служби України.

Довідково. За розрахунками ДФС (Міндоходів) прогнозні надходження акцизного податку з виробленого в Україні пива в 2014 році обраховані в розмірі 2 490,5 млн грн, в 2015 році – 2 976,0 млн грн, в 2016 році – 2 816,3 млн гривень.

Аудитом встановлено, що загалом у 2014–2015 роках ДФС (Міндоходів) не забезпечено досягнення прогнозних показників Мінфіну з надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету в сумі **549,2 млн гривень**.

Водночас **обсяги надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету в дослідженому періоді не мали сталої динаміки**.

За інформацією Мінфіну, на збільшення надходжень акцизного податку з пива у 2014 році на **18,4 відс.**, порівняно з 2013 роком (2 167,9 млн грн), вплинуло підвищення ставки з 01.05.2014 на **42,5 відс.** (в середньому за рік на 28,4 відсотка). Разом з тим, на надходження акцизного податку також вплинуло скорочення виробництва пива за 2014 рік на **10,8 відс.**, порівняно з попереднім роком.

¹⁹ У зв'язку з підвищенням ставок акцизного податку з пива з 01.05.2014 відповідно до Закону № 1166 Мінфіном були переглянуті прогнозні розрахунки акцизного податку з цієї продукції, які були враховані у Законі України від 31.07.2014 № 1622 "Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2014 рік"".

У 2015 році надходження акцизного податку з пива зменшилися на **6,8 відс.**, порівняно з 2014 роком, що обумовлено скороченням виробництва пива на **19,6 відс.** та імпорту на **48,4 відс.**, порівняно з попереднім роком.

Збільшення надходжень акцизного податку з пива у I півріччі 2016 року на **62,4 відс.**, порівняно з аналогічним періодом 2015 року, пов'язано із збільшенням ставки з 01.01.2016 у **2 рази**. Крім того, на надходження акцизного податку негативно вплинуло скорочення виробництва пива за I півріччя 2016 року на **8,5 відс.**, порівняно з відповідним періодом минулого року.

При цьому слід зазначити, що у I півріччі 2016 року рівень досягнення прогнозних показників надходжень акцизного податку з пива, розрахованих Мінфіном, **на 7,2 відсоткових пункта нижче**, ніж за аналогічний період 2015 року, тому є **ризиками, що і в 2016 році зазначені прогнозні показники не будуть досягнуті**.

Наведена інформація свідчить про те, що у 2014–2015 роках Мінфіном прогнозні показники надходження акцизного податку з пива були значно завищені. За наданими Мінфіном поясненнями, це було пов'язано із завищенням Мінагрополітики прогнозних обсягів виробництва пива на 2014–2015 роки та імпорту цієї продукції у 2015 році²⁰.

Отже, аналіз прогнозних показників надходжень акцизного податку з пива, розрахованих Мінфіном та ДФС (Міндоходів) при складанні проектів законів України про Державний бюджет України на 2014–2016 роки, підтверджує їх суттєву різницю від фактичних надходжень акцизного податку з цієї продукції, що може свідчити як про недосконалість діючої практики прогнозування, яка недостатньо враховує вплив змін у законодавстві на обсяги виробництва, експорту, імпорту та споживання пива, так і про неналежне адміністрування цього податку контролюючими органами.

Таким чином, відсутність виокремлення у законах про Державний бюджет України на відповідний рік планових показників надходжень акцизного податку за групами підакцизних товарів унеможливила контроль за виконанням ДФС (Міндоходів) планових надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету.

Разом з тим органами ДФС (Міндоходів) не забезпечено досягнення прогнозних показників надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету, розрахованих Мінфіном при складанні проектів законів про Державний бюджет України на 2014–2015 роки, та внесення змін до них у загальній сумі майже 550 млн гривень.

Крім того, аналіз динаміки надходжень акцизного податку з пива у I півріччі 2016 року дає підстави вважати, що і в 2016 році прогнозні показники, розраховані Мінфіном, не будуть досягнуті.

²⁰ За прогнозними розрахунками Мінагрополітики обсяги виробництва пива у 2014 році мали становити 273,6 млн дал, у 2015 році – 225,0 млн дал, а за даними Держстату фактичні обсяги виробництва пива у 2014 році становили 241,5 млн дал, що на 11,7 відс. менше прогнозованих, у 2015 році – 194,2 млн дал та на 13,7 відс. відповідно. За прогнозними розрахунками Мінагрополітики обсяги імпорту пива у 2015 році мали становити 4,2 млн дал, а фактично становили (за даними Держстату) 2,3 млн дал, або на 45,2 відс. менше прогнозованих.

5. СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ ЗА ПОВНОТОЮ ТА СВОЄЧАСНІСТЮ СПЛАТИ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ПИВА

Згідно з пунктом 75.1 статті 75 Податкового кодексу контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Встановлено, що камеральні перевірки декларацій акцизного податку проводяться суцільним порядком²¹ в автоматичному режимі в ІС "Податковий блок". За результатами камеральних перевірок у 2014–2015 роках **акцизний податок з пива не донараховувався**.

Разом з тим, під час аудиту в Центральному офісі з ОВП встановлено, що цим територіальним органом ДФС **не забезпечено якісної обробки податкової звітності, поданої суб'єктами господарювання – виробниками пива**. Зокрема, ТОВ "Бердичівський пивоварний завод" в декларації акцизного податку за квітень 2016 року (подана 20.05.2016) **допущено методологічну помилку** в заповненні граф розділу "Усього податкових зобов'язань з вироблених підакцизних товарів", а саме, в підсумковій графі **не проставлено суму податкових зобов'язань акцизного податку з пива**. Як наслідок, в ІС "Податковий блок" не відобразились відповідні нараховані суми, однак згаданим Товариством у травні сплачено акцизного податку з пива в сумі **3 404,0 тис. грн** (за квітень 2016 року), в результаті чого **утворилась переплата на вказану суму станом на 01.06.2016**, яка відобразилась у звітності Центрального офісу з ОВП та в цілому по Україні.

Довідково. ТОВ "Бердичівський пивоварний завод" самостійно виявлено помилку та у червні поточного року (20.06.2016) подано до Центрального офісу з ОВП уточнюючу декларацію акцизного податку за квітень 2016 року. Нарахування поточних зобов'язань з акцизного податку за квітень 2016 року проведено в інтегрованій картці платника ІС "Податковий блок" лише 22.06.2016, після подання Товариством уточнюючої декларації.

Документальні планові перевірки проводяться відповідно до плану-графіка, до якого відбираються платники податків із ризиком щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний (пункт 77.2 статті 77 Податкового кодексу).

Документальні позапланові перевірки згідно з Податковим кодексом проводяться за наявності хоча б однієї, визначеної у пункті 78.1 статті 78 Податкового кодексу, обставини та з відповідних питань.

Аудитом встановлено, що згідно із Звітом "Аудит-1"²² ведеться облік результатів контрольно-перевірочної роботи в розрізі ГУ ДФС (Міндоходів) в областях, м. Києві, Міжрегіонального ГУ ДФС (Міндоходів) – Центрального офісу з ОВП. При цьому **облік результатів контрольно-перевірочної роботи в Звіті "Аудит-1" в розрізі платників податків, окремих груп платників**

²¹ Відповідно до пункту 76.1 статті 76 Податкового кодексу камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком.

²² Затверджений наказом Міндоходів від 17.07.2013 № 279 "Про затвердження Звіту "Аудит – 1" (із змінами) та наказом ДФС України від 28.03.2016 № 255 "Про результати роботи підрозділів аудиту".

податків або галузей щодо повноти нарахування та сплати донарахованих сум податків в ДФС (Міндоходів) не здійснювався.

Водночас за базами даних ДФС (ІС "Податковий блок") протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року підрозділами аудиту було проведено 148 документальних перевірок платників податків – юридичних осіб (17 планових та 131 позапланова), які отримали ліцензію на виробництво алкогольних напоїв (пива) та/або згідно з декларацією акцизного податку здійснювали операції з реалізації виробленого в Україні пива та/або мали залишки готової продукції (пива). За результатами цих контрольних заходів донараховано 551 млн грн податків і зборів, у тому числі 0,2 млн грн акцизного податку з вироблених в Україні та/або ввезених на митну територію України підакцизних товарів. У процесі зазначених перевірок порушення в частині своєчасності, повноти нарахування та сплати акцизного податку пива не встановлено.

Разом з тим в ДФС (Міндоходів) **відсутня узагальнена інформація** стосовно загальної кількості проведених територіальними органами ДФС (Міндоходів) у дослідженому періоді **фактичних перевірок**²³ суб'єктів господарювання, які здійснювали діяльність з виробництва, імпорту, експорту пива, а також оптової та роздрібною торгівлі цією продукцією, суми донарахованого та сплаченого акцизного податку з пива за наслідками цих контрольних заходів, а також стану оскарження рішень контролюючих органів з цих питань.

Недостатній контроль за діяльністю виробників та імпортерів пива з боку органів ДФС (Міндоходів) створює ризики для його нелегального виробництва та незаконного ввезення на митну територію України, про що свідчить інформація податкової міліції та митних підрозділів органів ДФС (Міндоходів). Так, за даними Головного оперативного управління ДФС (Міндоходів), протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року працівниками податкової міліції виявлено **5 випадків незаконного виробництва пива**, з незаконного обігу вилучено 60 тис. дал пива на загальну суму 3,5 млн гривень. За зазначеними фактами **розпочато 10 кримінальних проваджень** за статтею 204 Кримінального кодексу України.

Крім того, працівниками митних органів у дослідженому періоді виявлено 32 випадки порушень митних правил при ввезенні на митну територію України 100,3 тис. літрів та 60,8 тис. кг пива²⁴ на загальну суму понад 1,2 млн гривень.

Відповідно до вимог Закону № 481 з 01.07.2015 у виробників пива та суб'єктів господарювання, що здійснюють оптову і роздрібну торгівлю пивом, виникли зобов'язання щодо реєстрації місць зберігання готової продукції. Винятком є випадки, коли суб'єкти господарювання, які отримали ліцензію на виробництво та оптову торгівлю пивом, уклали договір про оренду місць зберігання, що вже внесені до Єдиного реєстру, або коли у власника ліцензії на

²³ Результати фактичних перевірок, які проводились органами ДФС, узагальнювались в центральному апараті ДФС по всіх суб'єктах господарювання, які здійснювали діяльність з виробництва алкогольних напоїв, в тому числі пива і тютюнових виробів, а також оптової і роздрібною торгівлі зазначеними товарами.

²⁴ Аудитом встановлено, що одними митними органами незаконно ввезене пиво оформлялось у літрах, іншими – в кілограмах.

роздрібну торгівлю пивом місце зберігання продукції розташоване за місцем здійснення торгівлі (відповідно до частин тридцять п'ятої і тридцять восьмої статті 15 Закону № 481).

Контрольною групою Рахункової палати за результатами проведеного аналізу стану реєстрації платниками акцизного податку з пива власних місць зберігання продукції в Єдиному реєстрі (станом на 01.07.2016), розміщеному на офіційному сайті ДФС, встановлено, що **зазначені вимоги статті 15 Закону № 481 виконали тільки 31 із 152 виробників пива**, причому більшість із них – це великі та середні платники податків.

Аудитом встановлено, що **контрольні заходи з метою виявлення фактів невнесення, а також несвочасного внесення виробниками пива місць зберігання продукції до Єдиного реєстру ДФС не проводились, хоча такі перевірки не були заборонені вимогами пункту 3 розділу II "Прикінцеві положення" Закону № 71²⁵**.

За наданими ДФС поясненнями, контроль за внесенням виробниками пива місць зберігання продукції до Єдиного реєстру здійснювався під час комплексних документальних перевірок платників податків. За інформацією ДФС, протягом періоду з 01.07.2015 по 01.07.2016 **органами ДФС фактів порушення зазначеної норми Закону № 481 виробниками пива (власниками ліцензій на оптову і роздрібну торгівлю) не було встановлено**.

Контрольною групою Рахункової палати встановлено, що окремі виробники пива вносили свої місця зберігання продукції до Єдиного реєстру не відразу після отримання ліцензії на виробництво і оптову торгівлю пивом, а через досить тривалий час після початку такої діяльності. Так, наприклад, ТОВ "Пінта-Кремінський пивоварений завод" (32570662) внесло до Єдиного державного реєстру 2 місця зберігання готової продукції 25.04.2016, або **через 293 дні** після моменту отримання ліцензій (на виробництво пива – 03.07.2015, оптову торгівлю – 03.07.2015, на роздрібну торгівлю – 01.07.2015). Водночас протягом зазначеного періоду підприємство сплатило акцизний податок з пива у сумі близько 1,1 млн грн, тобто реалізувало більше 690,0 тис. літрів пива.

Незважаючи на зазначене, на момент завершення контрольною групою Рахункової палати аудиту в центральному апараті ДФС, відповідними структурними підрозділами не було проведено моніторингу стану дотримання виробниками пива вимог законодавства щодо внесення місць зберігання продукції в Єдиний реєстр, не здійснено заходів щодо організації проведення фактичних перевірок з цього питання, а також не готувались пропозиції щодо відбору порушників цієї вимоги чинного законодавства до Річного плану проведення комплексних документальних перевірок.

Довідково. Згідно зі статтею 80 Податкового кодексу контролюючі органи мають право проводити фактичні перевірки, які здійснюються без попередження платника

²⁵ Пунктом 3 розділу II "Прикінцеві положення" Закону № 71 установлено, що у 2015 та 2016 роках перевірки підприємств, установ та організацій, фізичних осіб – підприємців з обсягом доходу до 20 мільйонів гривень за попередній календарний рік контролюючими органами здійснюються виключно з дозволу Кабінету Міністрів України, за заявкою суб'єкта господарювання щодо його перевірки, згідно з рішенням суду або згідно з вимогами Кримінального процесуального кодексу України. Це обмеження, зокрема, не поширюється з 1 січня 2015 року на перевірки суб'єктів господарювання, що ввозять на митну територію України та/або виробляють та/або реалізують підакцизні товари.

податків (особи). Фактична перевірка може проводитися на підставі рішення керівника контролюючого органу, оформленого наказом, за наявності хоча б однієї обставини, визначених у пункті 80.2 статті 80 Податкового кодексу, зокрема у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування алкогольних напоїв, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу алкогольних напоїв (підпункт 80.2.5 із змінами, внесеними Законом № 71).

Слід зазначити, що згідно із статтею 17 Закону № 481 у разі зберігання спирту або алкогольних напоїв, або тютюнових виробів в місцях, не внесених до Єдиного реєстру, до суб'єктів господарювання застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафів – **100 відсотків вартості товару**, який знаходиться в такому місці зберігання, але **не менше 17 000 гривень**.

За даними Звіту про обсяги виробництва та реалізації алкогольних напоїв (розділ I "Обіг алкогольних напоїв"), затвердженого наказом Мінфіну № 49, станом на 01.06.2016 виробники пива, які не внесли місця зберігання продукції до Єдиного реєстру, задекларували залишки готової продукції в обсязі **37 905,5 декалітрів**. У випадку відсутності в них договорів оренди місць зберігання та/або складування власної продукції поза межами місць реалізації, при середній оптовій ціні одного декалітра пива 107,0 грн, сума штрафних санкцій, за розрахунками, мала становити близько **4,1 млн грн** (див. додаток 2).

При цьому слід зазначити, що за інформацією ДФС, протягом дослідженого періоду **заходи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту з питань адміністрування акцизного податку з пива** (у ході комплексних перевірок та перевірок з окремих питань) відповідними структурними підрозділами центрального апарату ДФС та її територіальних органів **не проводились**.

Аудитом встановлено, що **податковий борг** акцизного податку з пива, виробленого в Україні протягом дослідженого періоду, **мав сталу тенденцію до зростання, проте за обсягами був незначним**. Так, станом на 01.01.2014 податковий борг акцизного податку з пива становив **1,2 млн грн**, 01.01.2015 – **2,0 млн грн**, 01.01.2016 – **2,7 млн грн**, на 01.07.2016 – **2,5 млн гривень**. Таким чином, питома вага податкового боргу акцизного податку з пива станом на 01.07.2016 становила **0,3 відс. загальної суми заборгованості акцизного податку** (811,4 млн гривень).

Протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року контролюючими органами списано безнадійного податкового боргу в сумі **1 096,0 тис. грн** (у 2014 році – 954,4 тис. грн, у 2015 – 2,5 тис. грн, у I півріччі 2016 року – 139,1 тис. гривень). Основними підставами для списання податкового боргу акцизного податку з пива були стаття 101 "Списання безнадійного податкового боргу" Податкового кодексу та Закон України від 14.05.1992 № 2343 "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом".

Крім того, загальні суми надміру сплаченого акцизного податку з пива станом на 01.01.2014 становили 3 679,4 тис. грн, 01.01.2015 – 506,7 тис. грн, 01.01.2016 – 970,4 тис. грн, на 01.07.2016 – 1 153,4 тис. гривень.

Таким чином, **наявність незначних сум податкового боргу та надміру сплаченого акцизного податку з пива не мала суттєвого впливу на обсяги надходжень цього податку до державного бюджету**.

Встановлено, що протягом дослідженого періоду суб'єктами господарювання – виробниками пива декларувалися обсяги реалізації пива на

експорт, що не підлягають оподаткуванню акцизним податком відповідно до підпункту 213.2.1 пункту 213.2 статті 213 Податкового кодексу, за кодом пільги 14020030 "Не підлягають оподаткуванню операції з вивезення (експорту) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України". Так, у 2014 році умовно нарахована сума акцизного податку з реалізації пива на експорт становила **140,9** млн грн, 2015 році – **107,1** млн грн, I кварталі 2016 року – **23,4** млн гривень. Проте в ДФС відсутня інформація щодо правомірності застосування цієї пільги відповідними суб'єктами господарювання.

Таким чином, у перевірений період ДФС (Міндоходів) не вівся окремий облік результатів контрольно-перевірочної роботи щодо повноти нарахування та сплати акцизного податку з пива, не здійснювався моніторинг встановлених порушень, стану оскарження платниками податків рішень контролюючих органів з цих питань в адміністративному і судовому порядку.

Разом з тим, незважаючи на суттєві розбіжності між кількістю виробників пива, які здійснювали діяльність і сплачували акцизний податок з пива, і кількістю зареєстрованих ними місць зберігання продукції в Єдиному реєстрі, органами ДФС не було забезпечено проведення контрольних заходів з метою встановлення фактичного стану дотримання виробниками пива вимог статті 15 Закону № 481, внаслідок чого ризику незаконного виробництва та реалізації пива без сплати акцизного податку були високими.

6. СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ НАСЛІДКИ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ В ЧАСТИНІ ОПОДАТКУВАННЯ ПИВА АКЦИЗНИМ ПОДАТКОМ ТА ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВИРОБНИЦТВА, ОБІГУ І СПОЖИВАННЯ ЦЬОЇ ПРОДУКЦІЇ

Акцизний податок, в тому числі з пива, в першу чергу, виконує фіскальну функцію, тому основними критеріями ефективності законодавства, яке регламентує питання оподаткування, є забезпечення сталих надходжень коштів до державного бюджету. Водночас акцизний податок є інструментом впливу держави на споживання товарів, шкідливих для здоров'я. Проте вирішення цих питань має здійснюватись з урахуванням балансу інтересів держави, бізнесу та суспільства.

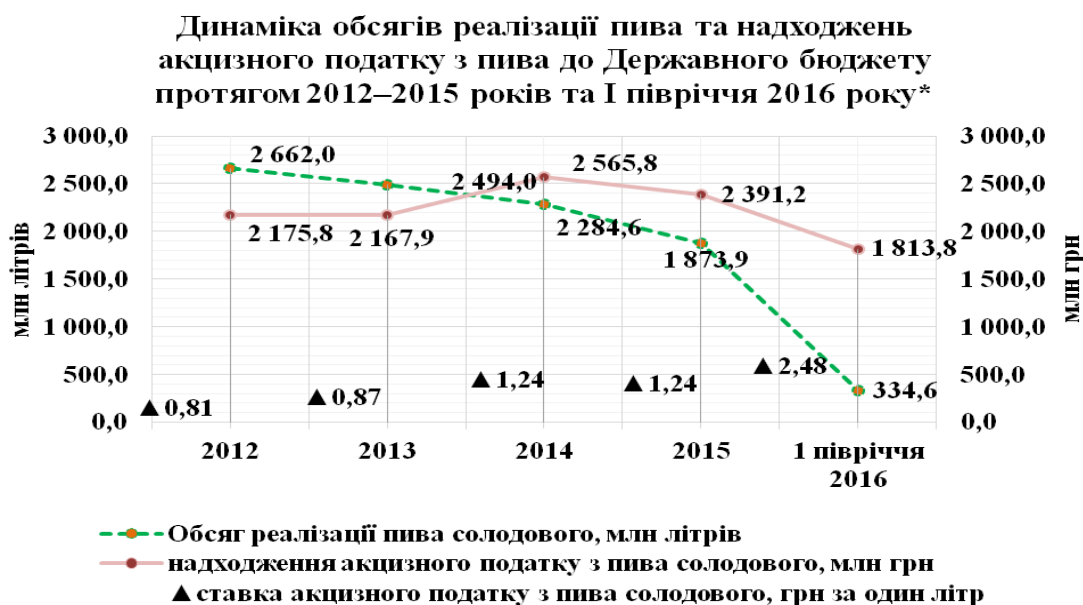
Аудитом встановлено, що **обсяги надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету не мали сталої динаміки, а темпи зростання надходжень цього податку до Державного бюджету України були значно менші, ніж темпи підвищення ставок акцизного податку з пива.** Так, у 2013 році, при підвищенні ставок акцизного податку²⁶ з пива на **7,4 відс.**, надходження цього податку зменшились на **0,4 відс.** порівняно з 2012 роком, у 2014 році, при підвищенні ставок акцизного податку з пива з 01.05.2014²⁷ на

²⁶ Ставка підвищена з 04.01.2013 відповідно до Закону України від 20.11.2012 № 5503 "Про внесення змін до Податкового кодексу щодо перегляду деяких ставок акцизного податку".

²⁷ Ставка підвищена з 01.05.2014 відповідно до Закону № 1166.

42,5 відс., надходження цього податку збільшилися лише на **18,4 відс.** порівняно з 2013 роком (графік 1).

Графік 1



* Інформація щодо обсягу реалізації пива солодового наведена за I квартал 2016 року, оскільки за даними Держстату зазначена інформація за I півріччя 2016 року буде розміщена на сайті Держстату лише у вересні 2016 року (у зв'язку із щоквартальною звітністю).

Разом з тим, незважаючи на те, що у 2015 році ставка акцизного податку з пива не переглядалась, надходження до державного бюджету цього податку зменшилися на **6,8 відс.** порівняно з 2014 роком.

Збільшення з 01.01.2016²⁸ ставки акцизного податку з пива у **2 рази** призвело до збільшення надходжень цього податку в I півріччі 2016 року тільки на **62,4 відс.**, порівняно з аналогічним періодом 2015 року.

Отже, **підвищення ставок акцизного податку з пива позитивно впливає на збільшення доходів державного бюджету**, проте механізм цього впливу є складним, оскільки включає як прямі, так і опосередковані важелі впливу.

З одного боку, прямим наслідком підвищення ставки акцизного податку з пива має бути збільшення доходів державного бюджету. Порівнюючи темпи зростання ставок акцизного податку з пива протягом 2012–2015 років та I півріччя 2016 року (**на 306,2 відс.**) і темпи збільшення надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету за цей період (**на 166,7 відс.**²⁹), можна дійти висновку, що **при збільшенні ставки акцизного податку з пива на один відс., надходження акцизного податку в середньому збільшувались приблизно на 0,5 відсотка.**

З іншого боку, **внаслідок підвищення ставки акцизного податку з пива відбувається подорожчання цієї продукції**, а враховуючи, що цей процес відбувався **одночасно з суттєвим падінням купівельної спроможності населення країни** протягом останніх двох років, це призвело до різкого зменшення його споживання, а отже, і зменшення обсягів виробництва та

²⁸ Ставка підвищена з 01.01.2016 відповідно до Закону № 909.

²⁹ Надходження акцизного податку з пива за 2016 рік визначені, за розрахунками, з фактичних надходжень за I півріччя 2016 року: 1 813,8 млн грн x 2 = 3 627,6 млн гривень.

імпорту пива, що негативно впливало на надходження акцизного податку з пива до державного бюджету.

Так, за інформацією Мінагрополітики, за останні три роки фактичне споживання пива в Україні загалом скоротилось майже на **29,5 відс.**, а споживання на одну особу віком від 15 років і старше, у перерахунку в літрах 100-відсоткового спирту, – на **25,2 відсотка**.

Довідково. Оцінка фактичного споживання пива здійснювалась Мінагрополітики розрахунковим шляхом (у літрах 100-відсоткового спирту на одну особу віком старше 15 років) із урахуванням обсягів виробництва, імпорту та експорту, залишків на початок і кінець року, із розрахунку середнього вмісту спирту у пиві (4,5%), крім пива безалкогольного і пива з вмістом алкоголю менше 0,5 відсотка.

Водночас зменшення споживання пива, на тлі низької купівельної спроможності населення, сприяє збільшенню споживання населенням нелегально виробленого або ввезеного на митну територію України міцного алкоголю, вартість спирту в якому значно дешевша, ніж в пиві.

Обсяги нелегальної торгівлі алкогольними напоями практично не аналізуються органами державної влади, проте, за оцінками різних експертів, нелегальний ринок горілки у 2015 році становив 40 – 45 відс. усього ринку цієї продукції³⁰. У 2016 році внаслідок подальшого різкого підвищення ставок акцизного податку частка тіньового обороту горілки на кінець року може досягнути 60 відсотків³¹.

Довідково. Експерти зазначають, що основними причинами для розквіту ринку нелегально виробленої або ввезеної на митну територію України горілки є:

- *безпроблемна доступність для споживача. Нелегальна горілка відкрито продається на ринках, у роздрібних невеликих магазинах, в Інтернеті з доставкою додому;*
- *низька ціна. Наприклад, при покупці 10-літрової картонної упаковки ціна на пляшку горілки 0,5 л може становити від 15 гривень;*
- *відсутність дієвих заходів з боку правоохоронних органів держави. Боротьба з нелегальним ринком алкогольних напоїв є безсистемною і закінчується одиничними виїзними перевітками.*

У Звіті Міжнародного валютного фонду по Україні № 16/25 (січень 2016 року) зазначено, що **Україна має найвищий рівень споживання незареєстрованого алкоголю у світі. Більше половини сукупного обсягу споживання припадає в Україні на споживання самогону або незаконно виготовлених алкогольних напоїв.** Така частка є винятково високою за міжнародними стандартами. Відповідний показник у Білорусі, що є однією з небагатьох країн із аналогічною моделлю споживання алкоголю, становить 22 відс., а у США – 6 відсотків. Така ситуація тягне за собою подвійні (негативні) наслідки: **підвищує ризики споживання алкоголю та сприяє уникненню оподаткування.** За висновками Міжнародного валютного фонду така ситуація свідчить про те, що діюча в Україні система контролю за виробництвом і обігом алкогольної продукції та адміністрування акцизного податку з неї не працює.

³⁰ За матеріалами статті "Обсяги нелегальної алкогольної продукції в Україні перевищили 40%" від 23.09.2015 (<http://tsn.ua/svit>).

³¹ За матеріалами статті "Скільки горілки в Україні припадає на тіньовий ринок" від 17.07.2016 (<http://expres.ua/news>).

*Довідково. В Іспанії на ринку обіг нелегального алкоголю становить 5 – 7 відс., Італії – 5 відс., Франції – 3 відс., а в Австрії менше 1 відсотка*³².

Таким чином, підвищення рівня оподаткування алкогольної продукції, в тому числі і пива, без одночасного запровадження ефективних заходів із запобігання незаконному виробництву та ввезенню на митну територію України алкогольної продукції, призводить до значних недонадходжень акцизного податку до державного бюджету.

Крім того, така ситуація не сприяє зміні структури споживання населенням алкогольної продукції за рахунок зменшення частки споживання міцних спиртних напоїв при одночасному зниженні загального рівня споживання чистого алкоголю в перерахунку на абсолютний спирт, тому акцизний податок, як інструмент впливу держави на споживання товарів, шкідливих для здоров'я, недостатньо забезпечує виконання цієї функції.

Як вже зазначалось, підвищення ставок акцизного податку з пива є одним з основних чинників зростання цін на цю продукцію, проте динаміка індексів споживчих цін на пиво (за даними Держстату) свідчить про відсутність прямої залежності між темпами зростання ставок акцизного податку та цін на пиво (табл. 5).

Таблиця 5

**Динаміка індексів споживчих цін по Україні*
та ставок акцизного податку з пива**

Показник	відс.		
	2014**	2015**	2016***
Індекс споживчих цін (загальний на товари та послуги), в тому числі:			
на алкогольні напої, в тому числі на:	124,9	143,3	104,9
спирти	128,9	128,4	108,0
вино	113,9	131,8	113,7
пиво	126,4	132,8	115,5
Збільшення ставок акцизного податку з пива, відс.	28,4****	–	100

* Без урахування тимчасово окупованої території АР Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

** Грудень до грудня попереднього року.

*** Червень до грудня попереднього року.

**** В середньому за рік за розрахунками Мінфіну.

Отже, основним чинником, що впливав на підвищення цін на пиво в Україні у 2014–2015 роках, була інфляція, а у I півріччі 2016 року – різке підвищення ставок акцизного податку на цю продукцію.

Водночас індекс споживчих цін на пиво протягом усього досліджуваного періоду перевищував індекс споживчих цін на алкогольні напої відповідно на **0,8, 3,1 та 5,1 відсоткових пункти**.

Аудитом встановлено, що у **2015 році обсяг виробництва пива був найнижчим за останні три роки – 194,2 млн дал**, як наслідок, завантаженість потужностей пивоварних підприємств становила **43,2 відс.**, що негативно вплинуло на надходження до Державного бюджету України від сплати акцизного податку з пива. Основним фактором, який вплинув на скорочення

³² За матеріалами статті "Нелегальна горілка в Україні: ціна питання" від 23.09.2015 (<http://biz.nv.ua>).

продажу та, відповідно, виробництва пива у **2015 році, було законодавче віднесення пива до алкогольних напоїв з 01.07.2015.**

Особливо негативно на середніх та дрібних виробників пива вплинуло **запровадження ліцензування оптової та роздрібною торгівлі пивом.** Так, річна плата за ліцензії на право оптової торгівлі алкогольними напоями, в тому числі і пивом, становить **500 тис. грн**, роздрібною – **8 тис. грн** у містах та **0,5 тис. грн** на території сіл і селищ **на кожний окремий, зазначений в ліцензії електронний контрольно-касовий апарат** (книгу обліку розрахункових операцій). Загалом по Україні, з 01.07.2015 по 01.07.2016 кількість суб'єктів господарювання – виробників пива, які фактично здійснювали діяльність та сплачували акцизний податок з пива, **скоротилась із 205 до 158.**

Довідково. За результатами першого Всеукраїнського форуму пивоварів та рестораторів його учасники звернулися з відкритим листом (від 31.03.2016) до Президента України, Голови Верховної Ради України та Прем'єр-міністра України, зазначивши в ньому, що на сьогодні крафтове (мале) пивоваріння опинилося на межі виживання. Зокрема, вартість ліцензії на оптову торгівлю є непосильною для малих пивоварень, ставить їх у несправедливі конкурентні умови з великими пивзаводами. Адже малі броварні тепер зобов'язані платити стільки ж, як і пивні гіганти. При цьому річні обсяги продукції більшості малих пивоварень становлять 5 000–20 000 гектолітрів, що в сотні разів менше, ніж у пивоварень-гігантів. Так, за даними асоціації "Укрпиво", у 2015 році ПАТ "Карлсберг Україна" вироблено 5 972 050 гектолітрів пива, ПАТ "Оболонь" – 5 383 600 гектолітрів, ПАТ "САН ІнБев Україна" – 5 088 440 гектолітрів, Перша приватна броварня (Радомишль) – 1 651 660 гектолітрів.

Слід зазначити, що на розгляді у Верховній Раді України знаходиться проект Закону України "Про внесення змін до деяких законів України щодо регулювання виробництва та обігу пива" (від 01.07.2015 реєстр. № 2971-д), який 14.07.2015 прийнятий за результатами першого читання за основу. Цим законопроектом, зокрема, пропонується передбачити вартість ліцензій на оптову торгівлю для суб'єктів господарювання, обсяг власного виробництва пива та продажу якого **не перевищує 3 тис. гектолітрів за рік, – 30 тис. грн**, на роздрібну торгівлю пивом – **2 тис. грн** у містах та **0,25 тис. грн** на території сіл і селищ на кожний окремий, зазначений в ліцензії електронний контрольно-касовий апарат (книгу обліку розрахункових операцій).

Довідково. Висновком комітету Верховної Ради України з питань податкової та митної політики доопрацьований законопроект до другого читання 16.03.2016 рекомендовано Верховній Раді України прийняти у другому читанні та у цілому.

Водночас на розгляді у Верховній Раді України знаходиться законопроект "Про внесення змін до статті 15 Закону України "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів" щодо ліцензування оптової торгівлі пивом" (від 24.02.2016 реєстр. № 4146), внесений народним депутатом України О. Дроздик, яким запропоновано встановлення для пивоварної галузі річну плату за ліцензії на право оптової торгівлі для виробників з обсягом виробництва: до 2 000 000 літрів (або 20 000 гектолітрів) на рік – 50 000 гривень.

Законом України від 16.09.2014 № 1678 ратифіковано Угоду про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з другої сторони, згідно з якою податкове законодавство України має бути наближене до законодавства ЄС, в тому числі щодо справляння акцизного податку з алкогольних напоїв.

Відповідно до Директиви Ради ЄС від 19.10.1992 № 92/83/ЄЕС щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої (далі –

Директива № 92/83/ЄЕС) річний обсяг продукції незалежного малого пивоварного заводу не повинен перевищувати **200 тис. гектолітрів за рік**. На практиці у розрізі країн ЄС суттєво відрізняються граничні межі обсягу виробництва, що ідентифікують дрібного виробника. Наприклад, у Німеччині така межа становить 40 тис. гектолітрів пива, Австрії – 50 тис., Великобританії – 60 тис., Фінляндії – 100 тис., Бельгії, Чехії, Данії, Греції, Румунії та Словаччині – 200 тис. гектолітрів.

Отже, зменшення вартості ліцензії на роздрібну торгівлю пивом, а також запровадження диференційованого підходу при визначенні вартості ліцензії на оптову торгівлю пивом сприятиме розвитку пивоварної галузі, відповідно, збільшенню надходжень до державного бюджету податків і зборів, у тому числі акцизного податку.

Стаття 3 Директиви № 92/83/ЄЕС, зокрема, визначає, що **ставки акцизного збору на пиво встановлюються залежно від міцності**, вираженої у гектолітрах/градусах фактичної міцності в об'ємі готового товару. Водночас передбачене застосування зменшених ставок акцизного податку для малих пивоварень, які не можуть бути нижчими за **50 відс.** стандартної національної ставки акцизного збору (стаття 4).

Слід зазначити, що в багатьох країнах ЄС існують пільги зі сплати акцизного збору для малих броварень. Так, наприклад, у Чехії для пивоварень з річним обсягом виробництва до 10 тис. гектолітрів застосовується ставка 0,62 євро за градус абсолютного алкоголю, до 50 тис. – 0,75 євро, до 100 тис. – 0,87 євро, до 150 тис. – 0,99 євро, до 200 тис. гектолітрів – 1,15 євро. Схожа система застосовується в Бельгії, Данії, Німеччині, Австрії та Фінляндії. Інформація щодо регулювання пивного ринку в окремих країнах ЄС наведена в додатку 3.

Відповідно до статті 6 Директиви Ради ЄС від 19.10.1992 № 92/84/ЄЕС щодо зближення ставок акцизних зборів на спирт та алкогольні напої (далі – Директива № 92/84/ЄЕС) **мінімальна ставка акцизного збору на пиво становить 1,87 євро з гектолітра/градус алкоголю готового товару**.

У Верховній Раді України зареєстрований законопроект³³, якими пропонується запровадити в Україні оподаткування пива залежно від його міцності відповідно до положень Директив № 92/83/ЄЕС та № 92/84/ЄЕС, встановивши ставку акцизного податку у розмірі мінімальної ставки, передбаченої Директивою № 92/84/ЄЕС.

За інформацією асоціації "Укрпиво", що об'єднує близько 80 відс. виробників пива в Україні, дослідження ринку пива щодо встановлення частки обсягів споживання пива залежно від його міцності в країні не проводяться. Водночас за експертною оцінкою фахівців асоціації "Укрпиво" частка споживання в Україні легкого пива приблизно становить 15 відс. (міцність – від 2,5 до 2,8% спирту), середнього пива – 70 відс. (міцність – від 2,8 до 4,8% спирту), міцного пива – 15 відс. (міцність – від 4,8 до 8% спирту). Отже, **середня величина міцності пива, що споживається в Україні, за розрахунками, становить близько 4,5 – 5% спирту**.

³³ Проект Закону України від 16.12.2014 реєстр. № 1474 "Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо підвищення ставок акцизного збору на тютюнові вироби, алкогольні напої та пиво) в рамках процесу євроінтеграції України".

Таким чином, виробник або імпортер пива з вмістом спирту 5% за мінімальною ставкою акцизного збору, передбаченою Директивою № 92/84/ЄЕС, повинен сплатити акциз **не менше 9,35 євро, або 256,0 грн, за кожні 100 літрів пива** (за даними НБУ курс євро станом на 25.07.2016 – 27,38 гривень).

Отже, діюча на сьогодні в Україні ставка акцизного податку у розмірі 2,48 грн за один літр пива приблизно дорівнює мінімальній ставці акцизного збору, передбаченій Директивою № 92/84/ЄЕС для пива з вмістом спирту 5%.

Враховуючи викладене, можна зробити висновок, що при діючому на сьогодні розмірі ставки акцизного податку на пиво **недоцільно запроваджувати в Україні акцизне оподаткування пива залежно від його міцності, оскільки це не збільшить надходжень до державного бюджету, а тільки ускладнить адміністрування цього податку як для його платників, так і для контролюючих органів, а також створить умови для ухилення від оподаткування** (розрахунок наведено в додатку 4).

У Звіті Міжнародного валютного фонду по Україні № 16/25 (січень 2016 року) запропоновано **два варіанти підвищення ставки акцизного податку з пива: 2,48 та 3,10 грн за літр**, що, за розрахунками аудиторів МВФ, дозволить збільшити надходження акцизного податку з пива до державного бюджету на **2,3 та 3,4 млрд грн відповідно**³⁴.

Довідково. За розрахунками контрольної групи Рахункової палати, проведених за існуючою у I півріччі 2016 року динамікою обсягів реалізації пива в Україні та темпами збільшення надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету протягом дослідженого періоду, у разі підвищення ставки акцизного податку з пива до 3,10 грн за літр з 01.01.2017, надходження цього податку за рік збільшаться приблизно на 453 млн грн і досягнуть близько 4 080 млрд грн за рік (додаток 5).

Одним із основних обґрунтувань таких пропозицій МВФ зазначалося **низьке податкове навантаження на пиво навіть з урахуванням ПДВ.**

Розрахунки, проведені контрольною групою Рахункової палати³⁵, засвідчують, що в Україні (м. Київ) **податкове навантаження на пиво за рахунок акцизного податку і ПДВ при реалізації пива через роздрібну торговельну мережу у 2015 та 2016 роках в середньому становило 24,5 та 27,1 відс., а частка акцизного податку в роздрібній ціні пива – 3,0 та 4,7 відс. відповідно** (додаток 6). У разі підвищення ставки акцизного податку до 3,1 грн податкове навантаження на пиво в середньому становитиме **29,0 відс.**, а частка акцизу в роздрібній ціні пива – **5,8 відсотка**. При цьому, **чим дешевше сорт пива, тим більше частка акцизного податку в його роздрібній ціні.**

Таким чином, **за рахунок девальвації гривні ставки акцизного податку з пива на сьогодні не є завищеними та існують резерви для їх збільшення.**

Водночас при прийнятті рішень щодо подальшого підвищення ставок акцизного податку, зокрема і на пиво, необхідно враховувати й купівельну

³⁴ У зазначеному Звіті відсутня інформація про те, яким чином були зроблені ці розрахунки.

³⁵ Розрахунки проводились на підставі даних прайсів "Півний Індекс GoEuro 2015" та "Півний Індекс GoEuro 2016" щодо середніх цін за 0,33 л пива по м. Києву. Дослідженнями охоплювалось 70 міст з усього світу. У розрахунках при визначенні середньої вартості пива аналізувалась ціна п'яти видів пива, як місцевого виробництва, так і імпортного.

спроможність населення України. Так, у 2015 році мінімальна зарплата в Україні була у **3,7 раз**а менша, ніж найнижча мінімальна зарплата в ЄС і майже в **38,5 раз**а менша від найвищої.

Довідково. У Європейському Союзі у 2015 році найнижча мінімальна заробітна плата була у Болгарії та становила 184 євро, найвища – у Люксембурзі – 1 923 євро. А в Україні мінімальна зарплата становила 1 218 гривень, тобто 50 євро (офіційний курс НБУ (середній за 2015 рік) 24,23 грн за 1 євро)³⁶.

Таким чином, збільшення надходжень акцизного податку з пива протягом 2014–2015 років та I півріччя 2016 року відбувалось за рахунок підвищення ставок акцизного податку. Водночас підвищення ставок акцизного податку з пива та інфляційні процеси в економіці країни призвели до значного підвищення цін на цю продукцію, і як наслідок, до зменшення споживання пива, а отже, зменшення бази оподаткування цим податком. При цьому реальне споживання алкогольних напоїв в країні суттєво не скорочується, оскільки споживачі переходять на споживання дешевого нелегально виробленого або ввезеного на митну територію України алкоголю, кількість якого на внутрішньому ринку України із року в рік збільшується, через відсутність ефективних заходів контролю відповідних органів державної влади.

Разом з тим, запровадження однакової вартості ліцензій на оптову торгівлю створило для малих і середніх пивоварень несправедливі конкурентні умови порівняно з великими пивзаводами, які мають значно більші обсяги реалізації пива. Як наслідок, скорочується кількість виробників пива та обсяги виробництва цієї продукції, що негативно впливає на надходження податків і зборів від цієї галузі до державного бюджету, в тому числі і акцизного податку з пива.

ВИСНОВКИ

1. Державний контроль за виробництвом і обігом пива, який здійснювався протягом 2014–2015 років і I півріччя 2016 року Міндоходів (ДФС), не усунув ризиків незаконного виробництва та ввезення на митну територію України цієї продукції за відсутності відповідних ліцензій і не забезпечив приросту платежів з акцизного податку до державного бюджету за рахунок покращення його адміністрування.

Органами ДФС не забезпечено проведення системних контрольних заходів з метою встановлення фактичного стану дотримання виробниками пива вимог Закону України "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів" у зв'язку з віднесенням пива з **01.07.2015 до алкогольних напоїв**, а отже, створено ризики реалізації пива без сплати акцизного податку.

Загалом протягом 2014–2015 років і I півріччя 2016 року до Державного бюджету України надійшло майже **6,8 млрд грн акцизного податку з пива**. Збільшення надходжень цього податку відбувалося за рахунок підвищення

³⁶ За матеріалами статті "Які мінімальні зарплати отримують в Євросоюзі" від 26.02.2015 (<http://tsn.ua/groshi>).

ставок податку майже у три рази, а вплив діяльності ДФС на це був номінальним.

Внаслідок недостатнього контролю органів ДФС у сфері виробництва, обігу та реалізації пива, а також через незабезпечення міжгалузевої координації у цій сфері, лише **20 відс.** суб'єктів господарювання – виробників пива забезпечили реєстрацію власних складських приміщень в Єдиному державному реєстрі місць зберігання. Крім того, мали місце випадки виробництва, імпорту та експорту пива за відсутності відповідних ліцензій. **Як наслідок, є ризики нелегального виробництва та імпорту пива, а отже – недонадходжень акцизного податку з пива до державного бюджету.**

2. Мінфіном, Мінекономрозвитку, Мінагрополітики, ДФС не забезпечено на належному рівні аналізу впливу законодавства, що унормовує питання державного регулювання виробництва і обігу пива, а також адміністрування акцизного податку з цієї продукції та удосконалення законодавства у цій сфері.

Упродовж 2014–2015 років та I півріччя 2016 року спостерігалася **стійка тенденція до скорочення обсягів виробництва пива та імпорту цієї продукції, а отже – бази оподаткування акцизним податком з пива.** Так, за даними Держстату, скорочення виробництва пива в Україні протягом 2014–2015 років становило **28,8 відс.**, імпорту цієї продукції – більше ніж у два рази. Не став винятком і 2016 рік: виробництво пива протягом I півріччя 2016 року скоротилось на **8,5 відс.** порівняно з аналогічним періодом 2015 року, імпорт – на **28,6 відсотка.**

Як наслідок, діючий порядок оподаткування пива акцизним податком і державного регулювання виробництва, обігу і споживання цієї продукції був недостатньо ефективним, оскільки **не забезпечив сталих надходжень до державного бюджету акцизного податку з пива.** Так, у 2015 році надходження до державного бюджету цього податку зменшились на **6,8 відс.** (на **174,6 млн грн**) порівняно з 2014 роком.

Лише протягом року після запровадження ліцензування діяльності з виробництва та імпорту пива значно скоротилася кількість платників акцизного податку з пива: виробників – майже на **23 відс.**, імпортерів – на **33 відс.**, що **негативно вплинуло на надходження акцизного податку з пива до державного бюджету.** Однією з причин зменшення кількості виробників пива стало запровадження однакової вартості ліцензій на оптову торгівлю, що створило несправедливі конкурентні умови для малих і середніх пивоварень порівняно з великими пивзаводами, які мають значно більші обсяги реалізації пива.

Водночас підвищення рівня оподаткування алкогольної продукції, в тому числі і пива, без одночасного запровадження ефективних заходів із запобігання незаконному виробництву та ввезенню на митну територію України алкогольної продукції призвело до тінізації ринку цієї продукції, а отже – до значних недонадходжень акцизного податку до державного бюджету.

3. Протягом 2014–2015 років і I півріччя 2016 року законодавство, яке регулювало питання державного контролю за виробництвом та обігом пива, а також адміністрування акцизного податку з пива, було недосконалим і неузгодженим.

3.1. Окремі норми постанови Кабінету Міністрів України від 13.05.1996 № 493 "Про Тимчасовий порядок видачі ліцензій на право імпорту, експорту спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів і роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами" (із змінами) не відповідають вимогам Закону України від 19.12.1995 № 481 "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів", зокрема у Тимчасовому порядку:

- пункт 4 у частині вартості ліцензій на право експорту, імпорту та оптової торгівлі алкогольними напоями;

- пункт 6 у частині визначення органу ліцензування оптової торгівлі алкогольними напоями;

- пункт 7 у частині регулювання порядку здійснення поставок алкогольних напоїв суб'єктами підприємницької діяльності, які отримали ліцензії на виробництво алкогольних напоїв підприємствам оптової і роздрібною торгівлі та іншим українським споживачам без ліцензій на оптову торгівлю;

- пункт 32 у частині регулювання встановлення суми щорічної плати за ліцензії на роздрібну торгівлю, за кожне місце торгівлі алкогольними напоями у містах, селищах міського типу та сільській місцевості, а також у частині визначення розміру плати за ліцензію на роздрібну торгівлю алкогольними напоями на кожне місце торгівлі алкогольними напоями у містах, селищах міського типу та сільській місцевості.

3.2. Деякі нормативно-правові акти містять норми з посиланням на органи державної влади, що припинили свою діяльність після адміністративної реформи. Зокрема, це стосується Закону України від 16.04.1991 № 959 "Про зовнішньоекономічну діяльність" у частині посилання на центральний орган виконавчої влади з питань економічної політики; наказу Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 29.02.1996 № 85 "Про затвердження Порядку проведення атестації виробництва спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів", зареєстрованого в Мін'юсті 12.06.1996 за № 291/1316, наказу ДПА України від 28.05.2002 № 251 "Про затвердження Порядку ведення Єдиного державного реєстру місць зберігання", зареєстрованого в Мін'юсті 15.08.2002 за № 670/6958, у частині посилання на ДПА України.

4. Протягом II півріччя 2015 року та I півріччя 2016 року ДФС і Мінекономрозвитку не забезпечили належного контролю за наявністю ліцензій на виробництво, імпорт та експорт пива.

4.1. Аудит засвідчив, що в Мінекономрозвитку та центральному апараті ДФС відсутня узагальнена інформація про кількість виданих, анульованих і діючих ліцензій на право проведення операцій з імпорту та експорту пива за період з 01.01.2015 по 01.07.2016.

Одночасно встановлено, що органами ДФС не приділялася належна увага контролю за наявністю ліцензій на імпорт і експорт алкогольних напоїв у суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, що здійснювали операції з постачання пива. Так, контрольною групою Рахункової палати за результатами аналізу інформації Держстату та Мінекономрозвитку про суб'єктів ЗЕД, які з 01.07.2015 по 01.07.2016 здійснювали імпорт та експорт пива, встановлено, що 3 суб'єкти ЗЕД ввозили на митну територію України

пиво та 15 суб'єктів ЗЕД експортували цю продукцію за відсутності відповідних ліцензій.

4.2. Згідно з аналізом даних ДФС щодо кількості діючих ліцензій на виробництво пива та кількості суб'єктів господарювання, які подали декларацію акцизного податку (пиво), станом на 01.08.2015 ліцензії на виробництво пива отримали **лише 27,8 відс.** суб'єктів господарювання – виробників пива. Станом на 01.01.2016 діючі ліцензії на виробництво пива мали **76,3 відс.** виробників пива, які подали декларації акцизного податку, а станом на 01.06.2016 – **95,6 відсотка.** Така ситуація свідчить про наявність ризиків здійснення окремими суб'єктами господарювання незаконного (безліцензійного) виробництва пива та його реалізації.

4.3. На сьогодні функції з ліцензування діяльності з виробництва алкогольних напоїв (у тому числі пива), оптової і роздрібною торгівлі цією продукцією, а також контролю за їх наявністю та дотриманням умов ліцензування покладено на ДФС. Така практика створює корупційні ризики і не сприяє підвищенню результативності контролю за виробництвом та обігом алкогольних напоїв. Світовий досвід свідчить, що виконання цих функцій доцільно покладати на різні органи державної влади.

5. Мінфін, ДФС не здійснювали якісного планування та визначення реальних прогнозних показників щодо надходжень акцизного податку до державного бюджету з виробленого та ввезеного на митну територію України пива.

Доведення Мінфіном до Міндоходів (ДФС) індикативних показників з надходження до Державного бюджету України акцизного податку здійснювалось відповідно до додатка І законів про Державний бюджет України на 2014–2016 роки узагальнено, а не в розрізі окремих груп підакцизних товарів (продукції). Отже, за відсутності планових показників на відповідний рік проаналізувати стан виконання органами державної фіскальної служби (контролюючими органами) плану надходжень акцизного податку з пива неможливо.

Разом з тим у 2014–2015 роках Міндоходів (ДФС) забезпечено досягнення прогнозних показників надходжень акцизного податку з пива, розрахованих Мінфіном при складанні проектів законів про Державний бюджет України на 2014–2015 роки, лише на рівні **90,4 і 89,6 відс. відповідно.** Як наслідок, до державного бюджету загалом не надійшло близько **550 млн грн акцизного податку з пива.**

Крім того, враховуючи, що надходження акцизного податку з пива у І півріччі 2016 року становили лише **34,6 відс.** від прогнозних показників, розрахованих Мінфіном на 2016 рік, є підстави вважати, що і в **2016 році** ці прогнозні показники не будуть досягнуті.

6. Існуюча в ДФС практика організації контролю за надходженнями акцизного податку з пива не дає змоги всебічно та ґрунтовно проаналізувати ефективність і результативність такого контролю за виробництвом та обігом пива, а також за його оподаткуванням акцизним податком.

6.1. Встановлено, що центральним апаратом ДФС формувалась узагальнена інформація про результати роботи її територіальних органів з адміністрування акцизного податку в цілому, тобто за всіма групами

підакцизних товарів (продукції). Зокрема, на центральному рівні не узагальнюється інформація про:

- кількість виявлених випадків здійснення діяльності з виробництва, імпорту, експорту та реалізації пива без ліцензій;
- кількість виявлених незареєстрованих місць зберігання пива;
- результативність контрольно-перевірочної роботи в частині адміністрування акцизного податку з пива;
- стан оскарження рішень контролюючих органів із зазначених питань.

Внаслідок зазначеного ДФС на неналежному рівні проводила аналіз ситуації щодо стану справляння акцизного податку з пива, надходження якого становлять близько **5 відс.** від надходжень акцизного податку за всіма групами підакцизних товарів (продукції), необхідний для оперативного прийняття управлінських рішень і підготовки пропозицій щодо вдосконалення законодавства з цих питань.

6.2. ДФС не здійснювався належний контроль за обсягами виробництва та реалізації пива. Через **незабезпечення Мінфіном і ДФС своєчасного розроблення та затвердження форм звітів про виробництво й обіг алкогольних напоїв та порядку їх заповнення, які б передбачали окрему позицію за кодом продукції "Пиво із солоду (солодове)", у ДФС відсутня достовірна інформація про обсяги виробництва та реалізації пива за період з 01.07.2015 до 22.04.2016.**

Фактично до **22.04.2016** виробники пива сплачували акцизний податок, виходячи із самостійно задекларованих обсягів реалізації пива. При цьому офіційне виробництво пива у 2014 році становило близько **54 відс. від загального потенціалу галузі** (виробничі потужності підприємств галузі дають можливість виробляти до 450 млн декалітрів пива на рік), а в 2015 році – **43 відсотки**. Отже, за відсутності ефективного контролю з боку ДФС за обсягами виробництва пива та за наявності виробничих потужностей, які суттєво перевищують задекларовані обсяги виробництва цієї продукції, існували ризики нелегального виробництва і реалізації пива без сплати до державного бюджету належних податків, у тому числі й акцизного податку.

Аналіз даних ДФС і Держстату про обсяги реалізації пива на внутрішньому ринку України у 2014–2015 роках та I кварталі 2016 року дає підстави стверджувати, що є наявні ризики ухилення виробниками пива від сплати акцизного податку в сумі **понад 100 млн грн під час реалізації 4,7 млн дал пива**, які не були задекларовані виробниками та імпортерами цієї продукції.

Наявність таких ризиків підтвердили результати аудиту в ГУ ДФС України у Житомирській області, під час якого контрольною групою Рахункової палати виявлені розбіжності між даними зазначеного територіального органу ДФС і даними Головного управління статистики у Житомирській області у частині обсягів реалізації пива у 2014–2015 роках **трьома суб'єктами господарювання в загальному обсязі 269,7 тис. дал**, а недонадходження акцизного податку до державного бюджету тільки від цих трьох виробників пива становили, за розрахунками, **2,7 млн гривень**.

Водночас органами ДФС не забезпечувалося на належному рівні виконання повноважень у частині міжгалузевої координації, зокрема щодо запровадження ефективної інформаційної взаємодії з Мінекономрозвитку,

Мінагрополітики та Держстатом, з метою підвищення результативності контролю за суб'єктами господарювання, які здійснюють діяльність з виробництва, експорту, імпорту пива та реалізації цієї продукції.

6.3. Контрольною групою Рахункової палати встановлено, що станом на 01.07.2016 із **152 виробників пива**, які здійснювали діяльність і сплачували акцизний податок з пива, **тільки 31 забезпечив реєстрацію власних складських приміщень** в Єдиному державному реєстрі місць зберігання відповідно до вимог статті 15 Закону України "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів".

Незважаючи на суттєві розбіжності між кількістю виробників пива, які здійснювали діяльність і сплачували акцизний податок з пива, і кількістю зареєстрованих ними місць зберігання власної продукції в Єдиному державному реєстрі місць зберігання, **органами ДФС не було забезпечено проведення контрольних заходів з метою встановлення фактичного стану дотримання виробниками пива вимог законодавства, а отже, існували ризики незаконного виробництва та реалізації пива без сплати акцизного податку.**

За розрахунками контрольної групи Рахункової палати, до виробників пива, які не внесли місця зберігання власної продукції до Єдиного державного реєстру місць зберігання і при цьому задекларували залишки готової продукції в обсязі **37 905,5 дал**, органи ДФС повинні були застосувати штрафних санкцій майже на **4,1 млн гривень**.

ПРОПОЗИЦІЇ

1. Поінформувати Верховну Раду України про результати аудиту ефективності планування та повноти надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету та запропонувати прискорити розгляд і прийняття законопроектів, спрямованих на вдосконалення державного регулювання діяльності пивоварної галузі, зокрема малих пивоварень.

2. Відомості у формі рішення Рахункової палати про результати аудиту ефективності планування та повноти надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету надіслати Кабінету Міністрів України та запропонувати:

- розглянути питання:

визначення органом ліцензування господарської діяльності з виробництва алкогольних напоїв (у тому числі пива) Міністерства аграрної політики та продовольства України, а з оптової і роздрібною торгівлю цією продукцією – Міністерства економічного розвитку і торгівлі України;

планування надходжень акцизного податку в розрізі основних груп підакцизних товарів при складанні проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік;

- дати доручення відповідним органам державної влади щодо підготовки змін до нормативно-правових актів, які містять посилання на органи державної влади, що припинили свою діяльність після адміністративної реформи, зокрема до:

Закону України від 16.04.1991 № 959 "Про зовнішньоекономічну діяльність" у частині посилення на центральний орган виконавчої влади з питань економічної політики;

наказу Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 29.02.1996 № 85 "Про затвердження Порядку проведення атестації виробництва спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів", зареєстрованого в Мін'юсті 12.06.1996 за № 291/1316, у частині посилення на ДПА України;

наказу ДПА України від 28.05.2002 № 251 "Про затвердження Порядку ведення Єдиного державного реєстру місць зберігання", зареєстрованого в Мін'юсті 15.08.2002 за № 670/6958, у частині посилення на ДПА України;

- привести норми постанови Кабінету Міністрів України від 13.05.1996 № 493 "Про Тимчасовий порядок видачі ліцензій на право імпорту, експорту спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів і роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами" у відповідність з вимогами Закону України від 19.12.1995 № 481 "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів";

- дати доручення Мінфіну, Мінекономрозвитку, ДФС розглянути питання збільшення вартості ліцензій на виробництво алкогольних напоїв, враховуючи інфляційні процеси, що відбулися в країні в останні роки.

3. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту ефективності планування та повноти надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету надіслати Міністерству фінансів України та рекомендувати удосконалити методикку прогнозування акцизного податку з пива, зокрема з метою врахування впливу збільшення ставок цього податку на базу оподаткування (обсяги виробництва та імпорту), а отже – на його надходження до державного бюджету, а також уточнення переліку органів державної влади, на підставі даних яких Мінфіном здійснюється прогнозування акцизного податку з пива, включивши до нього ДФС (замість ДПС) і Мінагрополітики.

4. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту ефективності планування та повноти надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету надіслати Державній фіскальній службі України та рекомендувати:

- розробити заходи з усунення недоліків і порушень, встановлених під час аудиту;

- забезпечити підвищення якості та ефективності контрольно-перевірочної роботи територіальних органів з питань справляння акцизного податку з пива та наявності ліцензій на виробництво, експорт, імпорт і обіг цієї продукції;

- проводити контрольні заходи з метою встановлення фактичного стану дотримання виробниками пива норм законодавства щодо реєстрації ними місць зберігання власної продукції в Єдиному державному реєстрі місць зберігання;

- спільно з Мінекономрозвитку запровадити інформаційну взаємодію щодо подання Мінекономрозвитку до ДФС інформації про видані (видані дублікати), переоформлені, анульовані або визнані недійсними ліцензії на провадження діяльності з імпорту, експорту спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, алкогольних напоїв;

- запровадити формування узагальненої інформації про результати роботи територіальних органів ДФС з адміністрування податків і зборів у розрізі кодів бюджетної класифікації доходів, затверджених наказом Мінфіну від 14.01.2011 № 11 "Про бюджетну класифікацію".

5. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту ефективності планування та повноти надходжень акцизного податку з пива до державного бюджету надіслати Міністерству аграрної політики та продовольства України та рекомендувати:

- вдосконалити механізм прогнозування обсягів виробництва підакцизних товарів (продукції), у тому числі пива, зокрема з урахуванням впливу на ці показники запланованих змін умов оподаткування;

- розробити заходи з мінімізації негативних наслідків для вітчизняної пивоварної галузі, збереження виробничого потенціалу та створення умов для її ефективної роботи.

Член Рахункової палати

В.І. Невідомий

**Стан ліцензування діяльності з оптової та роздрібною торгівлі
алкогольними напоями, в тому числі пивом**

Показник		Станом на			
		01.07.15	01.08.15	01.01.16	01.07.16
Роздрібна торгівля алкогольними напоями (в тому числі пивом)	видано	51 795	68 477	108 534	61 835
	призупинено	3 779	4 152	7 156	3 852
	видано дублікати	16	16	49	45
	переоформлено	565	711	1329	1 116
	анульовано	4 951	5 756	11 364	7 136
	діючі ліцензії	86 308	95 894	102 238	152 191
Оптова торгівля алкогольними напоями (в тому числі пивом)	видано	168	186	233	53
	призупинено	24	27	39	18
	видано дублікати	0	0	0	0
	переоформлено	9	12	30	20
	анульовано	47	49	63	18
	діючі ліцензії	452	425	440	459

Розрахунок суми акцизного податку з пива, нарахованого по факту перевищення обсягів реалізації пива за даними Держстату над обсягами реалізації пива за даними ДФС:

В цілому по Україні

Обсяг реалізації пива за даними ДФС (Додаток 1 до декларації акцизного податку): у 2014 році – 227,6 млн дал; протягом I кв. 2016 року – 29,7 млн дал; разом – 257,3 млн дал.

Обсяг реалізації пива на внутрішньому ринку України за даними Держстату: у 2014 році – 228,5 млн дал; протягом I кв. 2016 року – 33,5 млн дал; разом – 262,0 млн дал.

Різниця показників реалізації за підсумками: 2014 року – 0,9 млн дал, I кв. 2016 року – 3,8 млн дал.

Ставка акцизного податку на пиво: у 2014 – 0,87 грн за один літр (діяла до 01.05.2014), у 2016 – 2,48 грн за один літр.

Розрахункова сума акцизного податку з пива, що не була сплачена:

2014 рік – 9 000 000 літрів x 0,87 грн = 7 830,0 тис. грн;

2016 рік – 38 000 000 літрів x 2,48 грн = 94 240,0 тис. грн;

разом = 102 070,0 тис. гривень.

По Житомирській області

Обсяг реалізації пива за даними ГУ ДФС у Житомирській обл. (Додаток 1 до декларації акцизного податку) у 2014 році – 10 047,7 тис. дал.

Обсяг реалізації пива за даними Головного управління статистики у Житомирській області у **2014 році** – 10 210,6 тис. дал.

Різниця показників реалізації у 2014 році – **162,9 тис. дал.**

Ставка акцизного податку на пиво у 2014 році – **0,87 грн за один літр** (діяла до 01.05.2014).

Розрахункова сума акцизного податку з пива, що не була сплачена у 2014 році:

1 629 000,0 літрів x 0,87 грн = **1 417,2 тис. гривень.**

Обсяг реалізації пива за даними ГУ ДФС у Житомирській обл. (Додаток 1 до декларації акцизного податку) у **2015 році** – 11 681,4 тис. дал.

Обсяг реалізації пива за даними Головного управління статистики у Житомирській області у 2015 році – 11 788,2 тис. дал.

Різниця показників реалізації у 2015 році – **106,8 тис. дал.**

Ставка акцизного податку на пиво у 2015 – **1,24 грн за один літр.**

Розрахункова сума акцизного податку з пива, що не була сплачена у 2015 році:

1 068 000,0 літрів x 1,24 грн = **1 324,3 тис. гривень.**

Усього розрахункова сума акцизного податку з пива, що не була сплачена у 2014–2015 роках:

1 417,2 тис. грн + 1 324,3 тис. грн = **2 741,5 тис. гривень.**

Розрахунок штрафних санкцій за невнесення суб'єктами господарювання місць зберігання готової продукції до Єдиного державного реєстру місць зберігання готової продукції

За даними статистичного бюлетеня "Продаж і запаси товарів (продукції) в оптовій торгівлі у I кварталі 2016 року", підготовленого Держстатом, обсяги оптової реалізації пива становили 13 681,1 тис. дал на загальну суму 1 464 440,3 тис. гривень. Таким чином, середня оптова ціна за один дал пива у I кварталі 2016 року становила **107 гривень**.

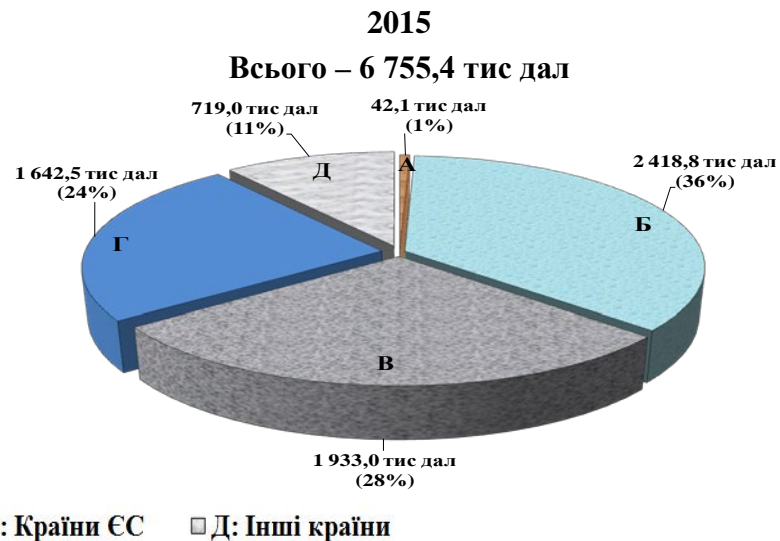
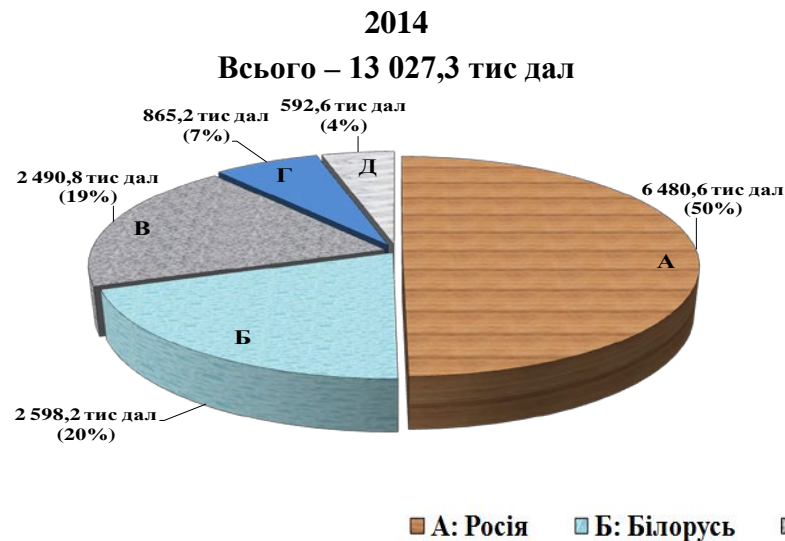
Загальний обсяг залишків готової продукції (станом на 01.06.2016) – 37 905,5 декалітрів.

Розмір штрафних санкцій (100 відс. вартості партії продукції):

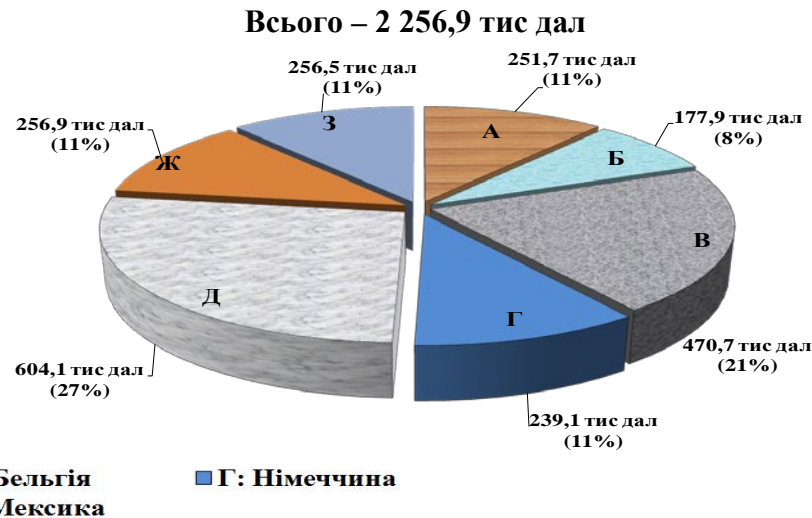
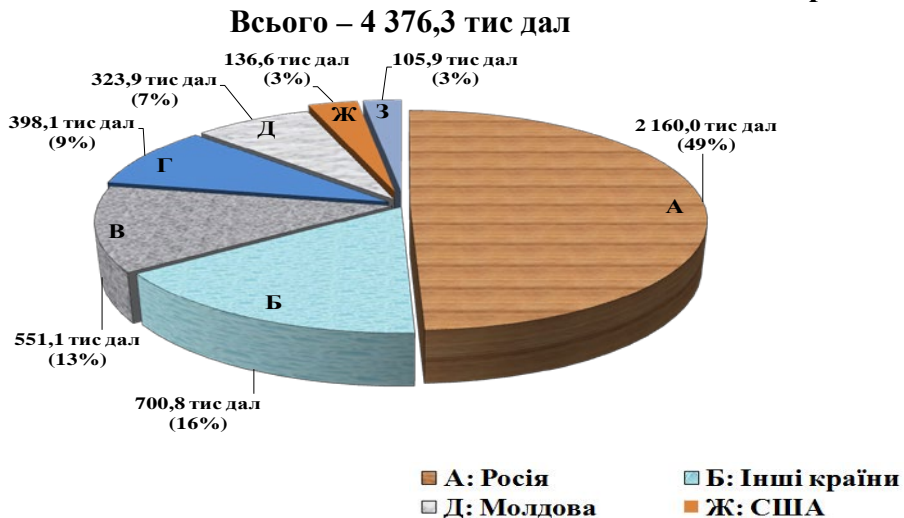
37 905,5 дал x 107,0 грн = **4 055 888,5 гривень**.

Кількість та питома вага експорту та імпорту пива солодового у 2014–2015 роках

Експорт пива солодового



Імпорт пива солодового



Розрахунок надходжень акцизного податку з пива при мінімальній ставці акцизного збору, передбачений Директивою 92/84/ЄЕС

Директивою 92/84/ЄЕС встановлено мінімальну ставку акцизу на пиво **1,87 євро** за 100 літрів / 1 градус чистого алкоголю в кінцевому продукті.

За даним Національного банку України, курс євро станом на 25.07.2016 становив **27,38 гривень**.

Таким чином, мінімальна ставка акцизного податку на пиво у перерахунку на курс гривні становитиме **51,2 грн** за 100 літрів / 1 градус чистого алкоголю в кінцевому продукті.

За експертною оцінкою асоціації "Укрпиво", у загальному виробництві пиво солодове за міцністю становить:

- від 2,5 до 2,8% спирту – **15 відсотків** (легке пиво);
- від 2,8 до 4,8% спирту – **70 відсотків** (середнє пиво);
- від 4,8 до 8,0% спирту – **15 відсотків** (міцне пиво).

За розрахунками середня міцність пива за групами становитиме:

- легкого: $(2,5+2,8) : 2 = 2,7\%$ спирту;
- середнього: $(2,8+4,8) : 2 = 3,8\%$ спирту;
- міцного: $(4,8+8,0) : 2 = 6,4\%$ спирту.

Середня ставка акцизного податку з пива з урахуванням курсу євро станом на 25.07.2016 за 100 л пива становитиме:

- легкого: $51,2 \text{ грн} \times 2,7\% \text{ спирту} = 138,2 \text{ грн}$;
- середнього: $51,2 \text{ грн} \times 3,8\% \text{ спирту} = 194,6 \text{ грн}$;
- міцного: $51,2 \text{ грн} \times 6,4\% \text{ спирту} = 327,7 \text{ гривень}$.

У зв'язку з відсутністю в ДФС та Держстаті даних щодо обсягів реалізації пива у I півріччі 2016 року (станом на 22.07.2016), а також враховуючи незначні обсяги імпорту та експорту пива у зазначеному періоді, розрахунок проведено на підставі даних Держстату про обсяг виробництва пива солодового за I півріччя 2016 року, який становив 89 894,5 тис. дал, або **898 945 000 літрів**.

Питома вага у загальному виробництві пива солодового за міцністю у I півріччі 2016 року, за розрахунками, становить:

- $898\,945\,000 \text{ л} \times 15 \text{ відс.} : 100 = 134\,841\,750 \text{ л}$ (легке);
- $898\,945\,000 \text{ л} \times 70 \text{ відс.} : 100 = 629\,261\,500 \text{ л}$ (середнє);
- $898\,945\,000 \text{ л} \times 15 \text{ відс.} : 100 = 134\,841\,750 \text{ л}$ (міцне).

Сума акцизного податку з пива за I півріччя 2016 року в розрізі груп за міцністю, за розрахунками, становитиме:

- $134\,841\,750 \text{ л} \times 138,2 \text{ грн} : 100 = 186\,351\,298,5 \text{ грн}$;
- $629\,261\,500 \text{ л} \times 194,6 \text{ грн} : 100 = 1\,224\,542\,879,0 \text{ грн}$;
- $134\,841\,750 \text{ л} \times 327,7 \text{ грн} : 100 = 441\,876\,414,8 \text{ гривень}$.

Всього за півріччя:

186 351 298,5 грн + 1 224 542 879,0 грн + 441 876 414,8 грн =
1 852 770 592,3 грн (або **1 852,8 млн гривень**).

Довідково. За даними Держказначейства, за I півріччя 2016 року до Державного бюджету України фактично надійшло акцизного податку з пива 1 813,8 млн грн, що підтверджує правильність оцінок асоціації "Укрпиво" щодо структури виробництва пива в Україні в розрізі його міцності.

При незмінній динаміці виробництва пива в Україні у II півріччі 2016 році **розрахункові суми акцизного податку за рік становитимуть близько 3,7 млрд грн (1 852 770 592,3 грн x 2 = 3 705 541 184,6 гривень)**.

Довідково. Прогнозні показники надходження акцизного податку з пива, розраховані Мінфіном при складанні проекту закону України про Державний бюджет України на 2016 рік, становили 5 245,2 млн гривень.

Розрахунок надходжень акцизного податку з пива при ставці акцизного податку 3,10 грн за один літр

Запропоноване Міжнародним валютним фондом підвищення ставки акцизного податку з пива з 2,48 до 3,10 грн за один літр пива становить **25 відсотків**.

Аудитом встановлено, що протягом 2012–2015 років та I півріччя 2016 року спостерігалась тенденція, що при збільшенні ставки акцизного податку з пива на 1 відс. надходження цього податку в середньому збільшувались приблизно на 0,5 відс., оскільки мало місце скорочення бази оподаткування внаслідок зменшення споживання цієї продукції, а отже, зменшення виробництва та імпорту. Таким чином, при запровадженні ставки акцизного податку з пива у розмірі 3,10 грн за один літр надходження до державного бюджету, за розрахунками, збільшаться на **12,5 відсотка**.

За даними Держказначейства, за I півріччя 2016 року до Державного бюджету України фактично надійшло акцизного податку з пива 1 813,8 млн гривень. При збереженні існуючої у I півріччі 2016 року динаміки обсягів реалізації пива в цілому за рік обсяги надходжень акцизного податку з пива, за розрахунками, становитимуть **3 627,6 млн гривень**.

$$3\,627,6 \text{ млн грн} \times 12,5 \% / 100 = 453,5 \text{ млн гривень.}$$

Отже, при запровадженні ставки акцизного податку з пива у розмірі 3,10 грн за один літр з 01.01.2017 надходження акцизного податку **за рік, за розрахунками, збільшаться на 453,5 млн грн і досягнуть близько 4 081 млрд гривень**.

Довідково. Прогнозні показники надходження акцизного податку з пива, розраховані Мінфіном при складанні проекту закону України про Державний бюджет України на 2016 рік, становили 5 245,2 млн гривень.

Розрахунок податкового навантаження на пиво у 2015 році

грн

Показник	Ставка	Еквівалент-на ставка в роздрібній ціні	Середня ціна в цілому*	Середня ціна в супер-маркетах*	Середня ціна в барах*
Роздрібна ціна з усіма податками (P)	–	–	109,86	41,06*	174,06*
Акцизний податок (t_s), за один літр	1,24	–	1,24	1,24	1,24
ПДВ (t_{vat}), відс.	20	16,67	18,31	6,84	29,02
Сукупний податок (t_s+t_{vat})	–	–	19,55	8,08	30,26
Роздрібна ціна без податків	–	–	90,31	32,98	143,80
Сукупне податкове навантаження, відс.	–	–	21,65	24,50	21,04
Частка акцизного податку, відс.	–	–	1,12	3,02	0,71

* Відповідно до прайса "Півний Індекс GoEuro 2015" середня ціна за 0,33 л пива по м. Києву становила 1,66 дол. США (за один літр – 5,03 дол. США), в супермаркетах – 0,62 дол. США (1,88 дол. США), барах – 2,63 дол. США (7,97 дол. США) відповідно. Офіційний курс НБУ (середній за 2015 рік) за один дол. США 21,84 гривні.

Розрахунок податкового навантаження на пиво у I півріччі 2016 року за ставкою акцизного податку 2,48 грн за один літр пива

грн

Показник	Ставка	Еквівалент-на ставка в роздрібній ціні	Середня ціна в цілому*	Середня ціна в супер-маркетах*	Середня ціна в барах*
Роздрібна ціна з усіма податками (P)	–	–	109,86	53,23*	208,34*
Акцизний податок (t_s), за один літр	2,48	–	2,48	2,48	2,48
ПДВ (t_{vat}), відс.	20	16,67	18,31	8,87	34,73
Сукупний податок (t_s+t_{vat})	–	–	20,79	11,35	37,21
Роздрібна ціна без податків	–	–	89,07	41,88	171,13
Сукупне податкове навантаження, відс.	–	–	23,34	27,10	21,74
Частка акцизного податку, відс.	–	–	2,26	4,66	1,19

* Відповідно до прайса "Півний Індекс GoEuro 2016" середня ціна за 0,33 л пива по м. Києву становила 1,66 дол. США (за один літр – 5,03 дол. США), в супермаркетах – 0,69 дол. США (2,09 дол. США), барах – 2,70 дол. США (8,18 дол. США) відповідно. Офіційний курс НБУ (середній за I півріччя 2016 року) за один дол. США 25,47 гривні.

**Розрахунок податкового навантаження на пиво
за ставкою акцизного податку 3,10 грн за один літр та цінами на пиво у
I півріччі 2016 року**

грн

Показник	Ставка	Еквівалент- на ставка в роздрібній ціні	Середня ціна в цілому*	Середня ціна в супер- маркетах*	Середня ціна в барах*
Роздрібна ціна з усіма податками (P)	–	–	109,86	53,23*	208,34*
Акцизний податок (t_s), за один літр	3,10		3,10	3,10	3,10
ПДВ (t_{vat}), відс.	20	16,67	18,31	8,87	34,73
Сукупний податок (t_s+t_{vat})	–	–	21,41	11,97	37,83
Роздрібна ціна без податків	–	–	88,45	41,26	170,51
Сукупне податкове навантаження, відс.	–	–	24,21	29,01	22,19
Частка акцизного податку, відс.	–	–	2,82	5,82	1,49

* Відповідно до прайса "Пивний Індекс GoEuro 2016" середня ціна за 0,33 л пива по м. Києву становила 1,66 дол. США (за один літр – 5,03 дол. США), в супермаркетах – 0,69 дол. США (2,09 дол. США), барах – 2,70 дол. США (8,18 дол. США) відповідно. Офіційний курс НБУ (середній за I півріччя 2016 року) за один дол. США 25,47 гривні.