

**Н.М. АНІСІМОВА**

**В.І. КУРИЛО**

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ  
У СФЕРІ ВИРОБНИЦТВА І ОБІГУ СПИРТУ ТА  
АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ**

**МОНОГРАФІЯ**

Під загальною редакцією  
доктора юридичних наук, професора,  
академіка Академії наук вищої освіти України  
В.І. Курила

**Київ – 2016**

<b>ББК</b> <b>00.0(4УКР)000</b> <b>К 00</b>	Рекомендовано до друку вченою радою Національного університету біоресурсів і природокористування України (протокол № 11 від 20 квітня 2016 р.)
---	--

Рецензенти:

**Світличний О.П.** – професор кафедри цивільного та господарського права НУБіП України, доктор юридичних наук, академік Академії наук вищої освіти України

**Позняков С.П.** – доцент кафедри господарсько-правових дисциплін НУДПС України, доктор юридичних наук

<b>К 00</b>	Анісімова Н.М., Курило В.І. Правове регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв: Монографія / за заг. ред. д.ю.н., проф. В.І.Курило. - К.: ??????, 2016. - 000 с.- <b>Бібліогр.:</b> С.000-000.
-------------	--

**ISBN 000-0000-00-0**

Основними засадами сучасної внутрішньої державної економічної політики України є створення сприятливих умов для розвитку підприємництва, зменшення втручання держави в економічну діяльність суб'єктів господарювання, зниження тиску на бізнес з боку контролюючих органів; перехід на європейську модель ринкового нагляду, якості та безпеки продукції; детінізація економіки, створення сприятливих умов для діяльності економічних агентів у легальному правовому полі.

Розрахована на науковців, юристів-практиків, керівників та працівників органів внутрішніх справ, аспірантів, студентів юридичних вищих навчальних закладів.

<b>ISBN 000-0000-00-0</b>	<b>ББК 00.0(4УКР)000+00.000</b> ©Анісімова Н.М., Курило В.І.. 2016
---------------------------	---

<b>ПЕРЕДМОВА</b> .....	4
<b>РОЗДІЛ І ЕВОЛЮЦІЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ВИРОБНИЦТВА І ОБІГУ СПИРТУ ТА АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ</b> .....	12
1.1. Передумови формування організаційно-правових засад податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв .....	12
1.2. Основні елементи механізму державного регулювання та сучасні проблеми правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв .....	31
1.3. Міжнародний досвід правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв .....	49
Висновки до першого розділу.....	63
<b>РОЗДІЛ 2 ПРАВОВИЙ РЕЖИМ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ВИРОБНИЦТВА І ОБІГУ СПИРТУ ТА АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ</b> .....	68
2.1. Правове забезпечення державного регулювання і податкового контролю у сфері виробництва спирту .....	68
2.2. Правовий режим податкового контролю на виробництві алкогольних напоїв .....	91
2.3. Правовий режим податкового контролю торгівлі алкогольних напоїв .....	105
Висновки до другого розділу .....	128
<b>РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ВИРОБНИЦТВА І ОБІГУ СПИРТУ ТА АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ</b> .....	133
3.1 Основні напрями удосконалення правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв в Україні.....	133
3.2 Концепція розвитку правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв в Україні .....	151
Висновки до третього розділу .....	167
<b>Висновки</b> .....	169
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ</b> .....	200

## ПЕРЕДМОВА

Основними засадами сучасної внутрішньої державної економічної політики України є створення сприятливих умов для розвитку підприємництва, зменшення втручання держави в економічну діяльність суб'єктів господарювання, зниження тиску на бізнес з боку контролюючих органів; перехід на європейську модель ринкового нагляду, якості та безпеки продукції; детінізація економіки, створення сприятливих умов для діяльності економічних агентів у легальному правовому полі.

Сталий соціально-економічний розвиток неможливий в умовах незбалансованості структурно-галузевого, цінового, податкового та інших основних напрямів економічної політики держави; застарілих підходів щодо організації державного управління та контролю у сферах виробництва і торгівлі, недосконалості системи державного господарського регулювання у бюджетоутворюючих галузях економіки, проблем правового забезпечення економічного стимулювання легальної господарської діяльності, складного і суперечливого господарського, податкового законодавства тощо.

Одним із ефективних способів вирішення проблеми формування державних грошових фондів є удосконалення правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв із урахуванням основних напрямів сучасної державної економічної політики та стану і потреб соціально-економічного розвитку сфери виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв.

Науково-теоретичним підґрунтям монографічного дослідження стали праці таких вітчизняних та зарубіжних учених: О.Ф. Андрійко, О.Є. Алісова, О.Д. Василика, Л.К. Воронової, В.М. Гаращука, Ю.В. Гаруста, П.Т. Геги, О.П. Гетьманця, Л.М. Долі, В.П. Завгороднього, А.Г. Зюнькіна, Є.Б. Кубка, В.І. Курила, М.П. Кучерявенка, Л.М. Касьяненко, О.О. Майданник,

В.А. Онищенко, Л.А. Савченко, І.Б. Стефанюка, О.П. Чернявського, П.М. Чистякова, А.О. Чугаєва та ін. Проблеми податкового контролю справляння акцизного збору в Україні розроблялися у наукових працях Ю.В. Ващенко, О.Д. Данілова, Т.В. Паєнтко.

Не зменшуючи ролі й значущості наукових праць названих учених, слід відзначити відсутність спеціальних досліджень правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв. Окрім того, окреслена сфера залишається малодослідженою у частині систематизованих і узгоджених економіко-правових пропозицій сучасного стану правового забезпечення застосування засобів державного регулювання.

Невирішеність зазначених питань зумовила розробку науково-правової проблематики монографії, метою якої саме і стала розробка науково обґрунтованих теоретичних положень та конкретних практичних пропозицій і рекомендацій щодо напрямів удосконалення правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв.

Практичне значення монографічного дослідження пов'язане, насамперед, з виробленням низки рекомендацій і пропозицій щодо внесення змін до законодавчих актів України.

Рекомендації авторів можуть використовуватися під час оновлення чинних та розробки нових нормативно-правових актів, а також у процесі вирішення нормативно-правового і організаційного забезпечення діяльності державних органів контролю у сфері виробництва та обігу спирту та алкогольної продукції.

Результати дослідження також можуть використовуватися у навчальному процесі під час розроблення і викладання лекційних курсів і семінарських занять з дисциплін «Адміністративне право України», «Фінансове право», «Податкова система», «Податковий менеджмент».

Автори висловлюють надію, що монографія буде цікавою також для податківців, юристів-практиків та виробничників, які працюють у цій сфері.

## **РОЗДІЛ І**

### **ЕВОЛЮЦІЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ВИРОБНИЦТВА І ОБІГУ СПИРТУ ТА АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ**

#### **1.1. Передумови формування організаційно-правових засад податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв**

У період 80-х років Україна мала значні обсяги виробництва і продажу алкогольних напоїв. Так, за статистичними даними станом на 1985 рік в Україні вироблялося спирту та алкогольних напоїв 29,2 млн дол або 12,2 % і продавалося 29 млн дол або 11,5 % горілки і лікєро-горілочаних спиртових виробів у СРСР [1, с. 272, 468; 2, с. 119, 306; 3, с. 407].

Крім значних обсягів виробництва і продажу зазначених видів алкогольних напоїв характерною особливістю було те, що кількісні обсяги виробництва і продажу практично були відповідними (рівними). Тенденція невідповідності даних виробництва та продажу, зокрема горілки і лікєро-горілочаних спиртових виробів (далі – ЛГВ) намітилася починаючи з 1992 року, коли було вироблено 36,7 млн дол і продано 32 млн дол (4,7 млн дол у залишку) [4 с., с. 315; 3, с. 407]. У 1995 році горілки і ЛГВ було вироблено 37,5 млн дол продано лише 15 млн дол (22,5 млн дол у залишку); [2, с. 119, 306; 3, с. 407]; відповідно у 2004 році 40,3 млн дол і 17 млн дол (23,3 млн дол у залишку) [5, с. 132; 2, с. 119, 306]; у 2008 році 41,5 млн дол 22 млн дол (19,3 млн дол у залишку) [5, с. 132].

У зв'язку із введенням з 2 квітня 1991 р. нових роздрібних цін на товари народного споживання, у т. ч. горілку і ЛГВ, відповідно до Постанови Ради Міністрів УРСР «Про розміри податку з обороту на спирт етиловий та олію, що використовуються для промислової переробки» від 12.04.1991 р. № 93 було встановлено ставку податку з обороту на спирт етиловий, оптова ціна на

який була передбачена преїскурантом Державного комітету СРСР по цінах від 4.12.1990 р. № 34-06-1990, в розмірі 150 крб за 1 декалітр [6].

Після проголошення незалежності України в 1990 р. почався новий етап у підходах до організації виробництва та обігу спирту і алкоголю. Він насамперед пов'язаний з формуванням засад державності і розвитком різних форм власності і, в першу чергу, виведенням із державної монополії сфери виробництва та продажу алкогольних напоїв. Запровадження наприкінці 1991 р. акцизів на спирт та алкогольні напої обумовило нормотворчий процес спрямований на урегулювання відносин виробництва і обігу цих товарів, оподаткування їх акцизним збором та формування системи податкового контролю. Так, у досліджуваній сфері на початковому етапі (до 1995 р.) були прийняті наступні основні нормативно-правові акти :

– Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 р. № 509-ХІІ (визначені завдання, функції і основна компетенція ОДПС щодо контролю за правильністю обчислення та своєчасністю сплати акцизного збору);

– Закон України «Про акцизний збір» від 18.12.1991 р. № 1996-ХІІ (визначено поняття акцизного збору, платників податкових зобов'язань, порядок сплати і юридичної відповідальності);

– Постанова Президії ВР України «Про порядок введення в дію Закону України «Про акцизний збір» від 18.12.1991 р. № 1997-ХІІ (визначено перелік товарів (продукції), щодо яких сплачується акцизний збір, наприклад, спирт питний, горілка, ЛГВ; вина виноградні, коньяк, шампанське та їх ставки);

– Положення про акцизний збір, затверджене Постановою КМ України від 27.12.1991 р. № 396 (визначено поняття акцизного збору, платників податкових зобов'язань, порядок і строки сплати, юридична відповідальність і контроль);

– Постанова Президії ВР України «Про зниження розміру акцизного збору на спирт (горілку), що виробляється із зерна колгоспів, радгоспів та

селян на давальницьких умовах» від 11.02.1992 р. № 2109-ХІІ. Постановою було надано право КМ України вирішувати питання про бартер у 1992 році спирту (горілки), виробленого з давальницького зерна, і звільнення колгоспів, радгоспів, селянських (фермерських) господарств, що здійснюють бартерну угоду, від акцизного збору на цю продукцію за умови, що 20 % зерна, яке вони здають, буде продано державі за договірними цінами [7];

– Постанова ВР України «Про ставки акцизного збору на окремі товари» від 21.02.1992 р. № 2148-ХІІ. Постановою затверджені були ставки акцизного збору спирт етиловий у розмірах відповідно 65 % їх вартості у відпускних цінах. Також у 1992 році були звільнені колгоспи, радгоспи та інші сільськогосподарські підприємства від сплати акцизного збору на ЛГВ та вино, виготовлені на давальницьких умовах з сировини, виробленої понад державне замовлення, в т. ч. із зерна, для бартерного обміну на нафтопродукти і матеріально-технічні ресурси з підприємствами та організаціями інших держав Співдружності Незалежних Держав за умови, якщо 20 % від обсягу переданого на переробку зерна буде продано державі [8];

– Постанова ВР України «Про порядок введення в дію і застосування Закону України «Про внесення доповнень і змін до Кримінального кодексу України, Кримінально-процесуального кодексу Української РСР і Кодексу Української РСР про адміністративні правопорушення» від 7.07.1992 р. № 2548-ХІІ [9];

– Постанова КМ України «Про перелік товарів (продукції), на які встановлюється акцизний збір, та ставки цього збору» від 26.12.1992 р. № 741. Постановою затверджено перелік товарів (продукції), на які встановлюється акцизний збір, наприклад, спирт питний та етиловий, горілка та ЛГВ, вина та виноматеріали, шампанське, коньяк та їх ставки [10];

– Декрет КМ України «Про акцизний збір» від 26.12.1992 р. № 18-92 (визначено поняття акцизного збору, платників подакових зобов'язань,



порядок і строки сплати, заходи юридичної відповідальності і контролю) [11];

– Декрет КМ України «Про державне регулювання виробництва, торгівлі, експорту спирту, напоїв з його використанням і торгівлю тютюновими виробами» від 31.12.1992 р. № 25–92. Зазначеним Декретом встановлювалася, заходи відповідальності, що у разі виробництва або торгівлі спиртом етиловим з харчової сировини, горілчаними, лікерними, коньячними виробами та іншими напоями, виготовленими з використанням спирту, СПД – юридичними особами, які не мають на це спеціального дозволу (ліцензії), вся виручка, одержана від реалізації цієї продукції, а також від безліцензійного виготовлення або торгівлі тютюновими виробами будь-якими СПД, стягувалася до Державного бюджету України за рішенням ГДПІ України та державних податкових інспекцій Республіки Крим, областей, районів, міст і районів у містах [12].

Недосконалість з 1992 року в Україні правового режиму, що встановлював порядок державного регулювання і податкового контролю зумовили стрімке зростання обсягів виробництва низькоякісних алкогольних напоїв.

Так, за статистичними даними найвищим історичним показником обсягів виробництва горілки і ЛГВ в Україні з 1940 до 2000 року зафіксовано було у 1995 році – 37,5 млн дол [2, с. 119, 306]. З 1995 по 1998 рік обсяги легального виробництва горілки в Україні знизилися, відповідно, з 37,5 млн. дол. до 21,6 млн. дол або на 57,6 %, а легальний продаж знизився відповідно з 15 до 10 млн дол або на 66,6 % [2, с. 119, 306; 13, с. 130, 259].

Акциз як податок вперше було запроваджено в грудні 1991 року. У той час, коли ВР України робила перші кроки законотворення було прийнято Закон України «Про акцизний збір» від 18.12.1991 р. № 1996-ХІІ, який було введено в дію Постановою Президії ВР України «Про порядок введення в дію Закону України «Про акцизний збір» від 18.12.1991 р. № 1997-ХІІ. Зазначеною Постановою було затверджено перелік товарів, що підлягали

оподаткуванню акцизним збором, та ставки акцизу у відсотках до обороту з реалізації. Закон № 1996-ХІІ діяв рік і вже наприкінці грудня 1992 року КМ України, наділений на той час ВР України правом видання нормативно-правових актів, що прирівнювалися до законів, прийняв Декрет КМ України «Про акцизний збір» від 26.12.1992 р. № 18–92 (далі – Декрет № 18-92). Прийняття Декрету № 18–92 не вирішило багатьох проблем, що з’явилися при справлянні акцизного збору, адже кожний окремо взятий товар мав свою особливість і специфіку обігу. У першу чергу це стосувалося алкогольних напоїв, коли виникла необхідність підтвердження сплати акцизного збору за допомогою маркування їх марками акцизного збору. Тому у вересні 1995 року ВР України прийняла Закон України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» [14, с. 7].

Дослідження сфери економічних наук та проаналізовані статистичні дані свідчать, що надходження від акцизного збору чи не найбільше залежать від розвитку тіньового сектору [15, с. 63]. На якомусь етапі, дійсно, збільшення ставок дуже оперативно приносили додаткові доходи державного бюджету. Однак далі йшов стрімкий спад виробництва, а за ним – суттєве зменшення надходжень до бюджету. Наведемо для прикладу статистичні дані, які свідчать, що необгрунтоване значне підвищення акцизу спричиняє відповідне зниження обсягів легального виробництва і негативні соціально-економічні явища. Так, якщо у 1998 р. виробництво горілки та ЛГВ складало 20587 млн дол, у 1999 р. (коли у червні були запроваджені мінімальні ціни) – 21800 млн дол, у 2000 р. – 19124 млн дол (у липні запроваджено ставку акцизного збору в розмірі 16 грн, за 1 л 100-відсоткового спирту; до цього діяла ставка у розмірі 11 грн.), у 2001 р. – 15273 млн дол [16].

З отриманням незалежності у спадок від єдиного радянського народногосподарського комплексу Україна отримала значну сировинну базу для виготовлення алкогольних напоїв. За оцінками експертів у 1991 році на території України знаходилось 26 спиртозаводів, або 70 % всіх спиртозаводів Радянського Союзу [17, с. 38], які проектувалися з орієнтацією на експорт. Ці

потужності більше ніж у три рази перевищували потреби вітчизняного українського ринку спирту [18, с. 8]. Разом з тим, внаслідок несформованості правових засад державного регулювання і контролю у зазначений період сфери виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв український ринок алкоголю наситився великою кількістю низькоякісних алкогольних напоїв [19, с. 42]. Результати наукових досліджень у сфері обігу спирту та алкогольних напоїв засвідчили, що одним із перших факторів початку тінізації ринку спирту та алкоголю було закладення на початку 90-х років недосконалих організаційно-правових засад діяльності, з одного боку, суб'єктів ринку спирту і алкоголю, з іншого – органів державного регулювання і податкового контролю, прийняття та впровадження низки соціально та економічно необґрунтованих рішень вищими органами державної влади України про демонополізацію держави як господаря на цьому ринку [20, с. 6].

Так, виведення із державної монополії виробництва та обігу алкогольних напоїв розпочалося із прийняттям ВР України Постанови «Про порядок введення в дію і застосування Закону України «Про внесення доповнень і змін до Кримінального кодексу України, Кримінально-процесуального кодексу УРСР і Кодексу УРСР про адміністративні правопорушення» від 7.07.1992 р. № 2548-XII [9]. Відповідно до п. 7 зазначеної постанови ВР України було визначено, що з метою усунення причин самогоноваріння, створення умов для зменшення дефіциту алкогольних напоїв, більш повного використання для їх виготовлення місцевої сировини та поліпшення їх якості КМ України доручалося розробити Положення про порядок недержавного ліцензованого вироблення міцних спиртних напоїв та вжити необхідних заходів до стимулювання підприємницької діяльності з виготовлення вина, горілчаных, лікерних та коньячних виробів за ліцензіями відповідно до ст. 4 Закону України «Про підприємництво» від 7.02.1991 р. № 698-XII і створення на місцях необхідних умов для виготовлення підприємствами різних форм власності вина та інших спиртних напоїв для громадян з їх

сировини. Парадоксальність цього рішення виявилася у тому, що воно приймалося в умовах коли горілки і ЛГВ у 1992 році було вироблено 36,7 млн дол і продано 32 млн дол із неврахованим (тіньовим) залишком 4,7 млн дол, що складало один із найвищих історичних показників обсягів виробництва горілки і ЛГВ в Україні з 1940 року [4, с. 315].

На виконання Постанови ВР України від 7.07.1992 р. № 2548-ХІІ та норм Закону України «Про підприємництво» був прийнятий Декрет КМ України «Про державне регулювання виробництва, торгівлі, експорту спирту, напоїв з його використанням і торгівлю тютюновими виробами» від 31.12.1992 р. № 25-92, положеннями якого було встановлено, що виробництво спирту етилового з харчової сировини, горілчаних, лікерних, коньячних виробів та інших напоїв, виготовлених з використанням спирту, повинно здійснюватися, крім державних підприємств, також і на підприємствах інших форм власності, які за станом на 1 січня 1993 року мали на це відповідні ліцензії. Зокрема, у сфері ліцензування Постановою Ради Міністрів УРСР від 15.04.1991 р. № 99 було затверджено Положення про порядок видачі СПД спеціальних дозволів (ліцензій) на здійснення окремих видів діяльності, у т. ч. :

- виготовлення вина і коньячних виробів (орган ліцензування – Міністерство сільського господарства і продовольства);
- виготовлення пива, спирту, горілчаних, лікерних і тютюнових виробів (орган ліцензування – Державний комітет з харчової промисловості) [21].

Також, експорт спирту етилового харчового підлягав ліцензуванню на підставі затвердженого Постановою ВР України від 12.05.1992 р. № 2332-ХІІ переліку товарів [22]. Право експорту спирту етилового на початку 90-х також надавалося індивідуально окремим підприємствам на підставі окремих розпоряджень КМ України, ліцензій на вивезення спирту і в рахунок річних квот за бартером [23].

Виходячи із аналізу нормативно-правових актів та практики діяльності державних регулюючих і контролюючих органів, єдиним дієвим засобом

державного регулювання і контролю господарської діяльності у сфері виробництва спирту та алкогольних напоїв на початку 90-х рр. залишалось *ліцензування*.

У 1992 році, відповідно до Постанови Президії ВР України «Про зниження розміру акцизного збору на спирт (горілку), що виробляється із зерна колгоспів, радгоспів та селян на давальницьких умовах» від 11.02.1992 р. № 2109-ХІІ КМ України було надано право вирішувати питання про бартер спирту (горілки), виробленого з давальницького зерна, і звільнення колгоспів, радгоспів, селянських (фермерських) господарств, які здійснюють бартерну угоду, від акцизного збору на цю продукцію за умови, що 20 % зерна, яке вони здають, буде продано державі за договірними цінами [24].

Після прийняття низки нормативно-правових актів з 1995–1998 рр. правове регулювання здійснення державного контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв набуло більш досконалих форм. Зокрема були розроблені та прийняті базові закони, що сформувавши правові умови здійснення державного регулювання і контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв. До зазначених актів можна віднести Закони України: «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» від 15.09.1995 р. № 329/95-ВР, «Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами» від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР (далі – Закон № 481/95), «Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої» від 7.05.1996 № 178/96-ВР та ін.

Так, Законом № 481/95 зокрема було встановлено, що виробництво спирту етилового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового можуть здійснюватися лише на державних підприємствах, а біоетанолу і алкогольних напоїв – на підприємствах усіх форм власності за наявності у них ліцензії. Із прийняттям Закону України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби»

від 15.09.1995 р. № 329/95-ВР та Закону № 481/95-ВР було запроваджено такі правила :

– виробництво, імпорт, експорт або оптова торгівля спиртом етиловим, коньячним і плодовим, було дозволено лише на державних підприємствах, за наявності у них спеціальних дозволів (ліцензій) і уповноважених КМ України;

– обов'язкове *письмове інформування* податкового органу уповноваженим органом про видачу ліцензії за місцезнаходженням СПД, якому таку ліцензію видано;

– обов'язкову *реєстрацію* в ОДФС СПД, які виробляють спирт етиловий, коньячний і плодовий, алкогольні напої та тютюнові вироби, за місцезнаходженням цих суб'єктів як платників акцизного збору шляхом подання копії ліцензії в п'ятиденний строк після її отримання;

– обов'язкова *атестація підприємств*, виробничих цехів, діляниць, лабораторій та інших структурних підрозділів на відповідність вимогам, що встановлені чинними законодавчими актами України щодо забезпечення життя та здоров'я людей, охорони навколишнього природного середовища, а також відповідність санітарним, пожежним, екологічним нормам і правилам;

– обов'язкова *сертифікація виробленого спирту* етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, а також *маркування виробленої продукції* шляхом зазначення на упаковках або етикетках присвоєних їм кодів, номера виданої ліцензії та дати виготовлення продукції;

– *заборона виробництва спирту* етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв *на давальницьких умовах*, використання інших видів спирту для виробництва алкогольних напоїв і харчових продуктів, роздрібна торгівля спиртом етиловим, спиртом етиловим питним, коньячним і плодовим, а також *роздрібна торгівля алкогольними напоями* або тютюновими виробами *з рук та в не пристосованих для цього приміщеннях*, на території дошкільних, навчальних і лікувальних закладів та прилеглих

територіях, у місцях проведення спортивних змагань, гуртожитках та прилеглих територіях і в інших місцях, визначених місцевими радами.

За даними Державного комітету України по харчовій промисловості перелік державних підприємств його управлінської системи, що виробляли ЛГВ в Україні на початку 1995 року складав 31 підприємство, а також 23 підприємства державної форми власності підпорядковані іншим міністерствам і відомствам [25]. У порівнянні із зазначеними показниками, станом на 2010 рік в Україні налічувалося близько 80 підприємств лише із виробництва спирту [26].

На виконання норм Закону № 481/95-ВР Постановою КМ України від 30.07.1996 р. № 855 було затверджено Положення про порядок видачі спеціальних дозволів (ліцензій) СПД на виробництво спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, що визначало правові умови щодо надання ліцензій. Спеціальні дозволи (ліцензії) видавалися окремо на виробництво спирту етилового; спирту коньячного; спирту плодового; алкогольних напоїв. Дія ліцензії призупинялася або припинялася і анулювалася Міністерством фінансів, про видачу ліцензії у письмовій формі в п'ятиденний термін повідомлялося ОДПС за місцем знаходження СПД [27].

На підставі вищезазначених нормативно-правових актів виробництво спирту коньячного і плодового, а також роздрібна торгівля алкогольними напоями було дозволено здійснювати СПД незалежно від форми власності за наявності у них *торгових патентів*, які підлягали обов'язковій реєстрації в ОДПС, в сільській місцевості і в органах місцевого самоврядування – за місцем торгівлі СПД.

Разом із цим, до 1998 року у системі державного управління не було визначено єдиного державного регулюючого і контролюючого органу у досліджуваній сфері. Зазначений факт з часом значно вплинув на зниження ефективності державного впливу і збільшення питомої ваги „тіньового” обороту спирту та алкогольних напоїв у країні. Безумовно намагання щодо створення такого органу контролю були з боку органів державної влади.

Перші спроби цього виявилися у 1996 році, коли з метою виконання норм прийнятого Закону № 481/95-ВР було утворено Державний комітет по харчовій промисловості, на який були покладені *функції з контролю за виробництвом спирту етилового і ЛГВ* [28]. З метою формування та здійснення єдиної державної політики у виробництві спирту етилового, горілки та ЛГВ враховуючи, що підприємства, які їх виробляють, не підлягали приватизації у 1996 році було утворено Державний концерн спиртової та лікєро-горілкової промисловості (концерн „Укрспирт”) [29]. Основними завданнями концерну було забезпечення виробництва спирту етилового, горілки та ЛГВ, забезпечення збуту продукції, освоєння нових ринків та інші питання господарської діяльності.

У 1998 році для реалізації положень Указу Президента України № 806 був утворений спеціальний державний орган зі статусом центрального органу виконавчої влади щодо забезпечення єдиного державного контролю у зазначеній сфері – Державний комітет України з монополії на виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів (Держспецмонополія) і затверджено Положення цього органу, відповідно до Указу Президента від 29.09.1998 р. № 1069/98 [30]. Основним завданням Держспецмонополії було забезпечення реалізації державної політики у сфері виробництва, експорту, імпорту, зберігання, транспортування та реалізації спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та здійснення міжгалузевої координації у цій сфері. Основними напрямками роботи цього державного органу були: проведення узагальнення практики застосування законодавства; внесення пропозицій щодо вдосконалення механізму справляння акцизного збору; участь у здійсненні податкового контролю за сплатою акцизного збору; надання відповідно до законодавства СПД ліцензій на виробництво та право оптової торгівлі спирту етилового, коньячного, плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; здійснення контролю за відповідною діяльністю; здійснення контролю за дотриманням технічних умов, технологічних інструкцій і рецептури щодо виробництва. Видачу ліцензій на



право експорту, імпорту спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами було покладено на Міністерство зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України за погодженням з Держспецмонополією [31].

З метою посилення державного контролю за збереженням спирту етилового, обліком обсягів його виробництва на підприємствах всіх форм власності було створено централізовану службу контролю за автоматичним обліком спирту етилового та засобами його вимірювання на базі відділу контролю за транспортуванням та зберіганням спирту і алкогольних напоїв та працівників відповідних служб територіальних управлінь Держспецмонополії [32].

У відповідності до норм Указу Президента України «Про зміни у структурі центральних органів виконавчої влади» від 15.12.1999 р. № 1573/99 на Державний департамент регулювання виробництва та обігу алкоголю і тютюну Мінфіну були покладені функції Комітету України з монополії на виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, які виконувалися до середини 2001 року [33].

Правовою основою здійснення податкового контролю щодо сплати акцизного збору у сфері виробництва і обігу спирту етилового, горілки та ЛГВ, *виготовлених із давальницької сировини замовників*, сформованої у 90-х рр. ХХ ст., були такі нормативно-правові акти, як Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» від 15.09.1995 р. № 327/95-ВР; підзаконні акти: «Порядок реалізації спирту, горілки та лікєро-горілчаних виробів, виготовлених з сировини замовників, та обкладання їх акцизним збором», затверджений наказом ГДПІ України і Державного комітету України по харчовій промисловості від 23.08.1996 р. № 70/70; «Про сплату акцизного збору по продукції, виготовленій з використанням давальницької сировини спиртовими та лікєро-горілчаними підприємствами»: наказ ГДПІ України і Державного комітету України по

харчовій промисловості від 14.06.1996 р. № 51/38. У зв'язку із прийняттям законів № 481/95-ВР і № 327/95-ВР був затверджений Порядок переробки сировини на спирт етиловий, коньячний і плодовий, алкогольні напої на давальницьких умовах [34].

Використовуючи правові методи державного регулювання господарських відносин органи державної влади у 90-х рр. намагалися стабілізувати негативні тенденції у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв шляхом видання значної кількості підзаконних нормативно-правових актів. Так з метою підвищення ефективності податкового контролю, запобігання ухиленню від сплати акцизного збору, обігу на споживчому ринку України неякісних та фальсифікованих підакцизних товарів Указом Президента України від 12.07.1995 р. № 609/95 (далі – Указ № 609/95) на алкогольні напої, що виробляються в Україні та імпортуються в Україну, були запроваджені марки акцизного збору.

Указом Президента України «Про державну монополію на виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів» від 22.07.1998 № 806/98 (далі – Указ № 806) в Україні вперше, після радянських часів, було введено державну монополію на виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Метою запровадження державної монополії було створення єдиної системи державного контролю за здійсненням СПД всіх форм власності виробництва, експорту, імпорту та торгівлі спиртом, алкогольними напоями і тютюновими виробами, забезпечення надходження до бюджетів коштів від сплати податків [31]. Також був розроблений проект закону України «Про державну монополію на виробництво та обіг алкоголю і тютюнової продукції», що не був прийнятий ВР України [35]. Тобто фактично державна монополія на виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів не була введена у законодавчу форму у відповідності до норм Конституції України, що встановлюють вимогу визначення видів і меж монополії виключно законами (ч. 3 ст. 42), правових

засад і гарантій підприємництва, правил конкуренції та норм антимонопольного регулювання (п. 8 ч. 1 ст. 92) [36].

Для реалізації положень Указу № 806 був створений перший спеціально уповноважений державний орган контролю зі статусом центрального органу виконавчої влади – Державний комітет України з монополії на виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів (Держспецмонополія), основним завданням якого було забезпечення реалізації державної політики у сфері виробництва, експорту, імпорту, зберігання, транспортування та реалізації спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та здійснення міжгалузевої координації у цій сфері.

У сфері виробництва спирту етилового постановою КМ України від 02.12.1996 р. № 1438 був затверджений Порядок контролю за зберіганням, відпуском і транспортуванням спирту етилового, що встановлював механізм контролю за відпуском підприємствами – виробниками спирту етилового (в т. ч. на експорт) та отримання його підприємствами – покупцями, для виробництва підакцизної продукції [37]. Зазначений нормативно-правовий акт вперше визначив порядок роботи так званих «податкових постів», що були утворені на відповідних підприємствах з 01.02.1997 р. на підставі Постанови КМ України «Про контрольні пости державних податкових інспекцій на підприємствах, що виробляють спирт та алкогольні напої» від 11.01.1997 р. № 9. Цією ж постановою було затверджено Положення про контрольні пости ДПІ на підприємствах, що виробляють спирт і алкогольні напої (далі – Положення про контрольні пости) [38].

Основним завданням контрольних постів було здійснення документального контролю безпосередньо на підприємствах, що виробляють спирт та алкогольні напої, за дотриманням встановленого порядку сплати акцизного збору. Працівники ОДПС, відповідно до Положення про контрольні пости, мали повноваження здійснювати контроль щодо обліку надходження та витрачання лише сировини, що містила спирт, а також готової продукції (спирту) і стан розрахунків з її отримувачами. Разом із цим,

контроль за надходженням та витрачанням іншої сировини на спиртозавод або лікєро-горілочаний завод, в т. ч. зерна, картоплі, цукрового буряка та іншої сировини, яка не містила спирту, а також контроль під час технологічного процесу вироблення готової продукції (спирт, алкоголь) формально не входив до компетенції працівників контрольних постів.

Функції податкових постів мали свої особливості залежно від того, яка продукція випускалася профільним заводом – спирт чи алкогольні напої. Так, якщо на підприємстві, що виробляв спирт контрольний пост здійснював контроль за обліком зберігання і відпуску спирту та сировини, яка містить спирт, то на підприємстві виробнику алкогольних напоїв контрольні пости здійснювали контроль за обліком надходження, використання та зберігання спирту і сировини, яка містила спирт, та відвантаження алкогольних напоїв за даними складського і бухгалтерського обліку. При цьому, пропуск спирту та сировини, яка містила спирт, на підприємства, що виробляли алкогольні напої, дозволявся лише за наявності товаросупроводжувальних документів з відмітками контрольного поста на підприємстві, що виробляв спирт або сировину, що містила спирт, та погодження контролним постом підприємства-покупця або довідки митного органу, який видавав дозвіл на пропуск імпортованого спирту або сировини, яка містила спирт.

Документування контролю за виробництвом та реалізацією спирту етилового здійснювався відповідно до Наказу ДПА України «Про організацію роботи державних податкових адміністрацій щодо посилення контролю за виробництвом і реалізацією спирту та алкогольних напоїв» від 27.12.1996 р. № 47 [39].

Контроль за експортом спирту та алкогольних напоїв здійснювався, згідно з положеннями Наказу ДПА України та ДМС України «Про організацію роботи податкових і митних органів щодо посилення контролю за реалізацією спирту і алкогольних напоїв» від 23-22.01.1997 № 15/21, працівником контрольного посту ОДПС на підприємстві, що виробляв спирт етиловий та ЛГВ (експортері), шляхом зазначення на зворотній стороні

вантажної митної декларації, яка прямує з вантажем до пункту пропуску на митному кордоні України, адреси ОДПС на підприємстві виробнику та завірення зазначеної вантажної митної декларації штампом контрольного посту.

Контроль за зберіганням спирту етилового було запроваджено з 1 лютого 1997 року і здійснювався шляхом реєстрації місць його зберігання в ОДПС виробниками і споживачами незалежно від форм власності.

Контроль за зберіганням алкогольних напоїв в оптовій та роздрібній торговельній мережі було запроваджено з березня 1997 року, відповідно до Постанови КМ України «Про Положення про порядок обов'язкової реєстрації місць зберігання оптових партій алкогольних напоїв та тютюнових виробів» від 30.01.1997 № 89 [40], також шляхом реєстрації місць зберігання – баз, складів та інших відокремлених складських приміщень. На базах (складах) дозволялося зберігати та реалізовувати тільки ті алкогольні напої, на які були супровідні документи, сертифікати відповідності, маркіровка, наклеєні акцизні марки.

Зазначений порядок фактичного податкового контролю діяв до 2002 року з відповідними змінами та доповненнями, що відбулися в період із 1998 по 2001 роках. Зокрема, зміни та доповнення стосувалися таких заходів.

1. Ліквідації податкових постів у 2000 році відповідно до Постанови КМ України «Про ліквідацію контрольних постів державних податкових інспекцій на підприємствах, що виробляють спирт та алкогольні напої» від 29.03.2000 № 572 [41].

2. Удосконалення контролю за окремими видами продукції спиртової промисловості, відповідно до Постанови КМ України «Про затвердження Порядку отримання СПД спирту етилового денатурованого (технічного), який використовується для виготовлення продукції з його вмістом» від 09.03.1999 № 342 [42] або окремих галузей виробництва іншої підакцизної продукції, відповідно до Постанови КМ України «Про затвердження Порядку отримання суб'єктами підприємницької діяльності – підприємствами

первинного виноробства спирту етилового неденатурованого та його цільового використання» від 31.03.1999 № 498 [43] та порядку контролю за їх цільовим використанням.

3. Введенням, відповідно до норм Указу Президента України «Про заходи щодо регулювання реалізації спирту етилового та алкогольних напоїв» від 08.05.1998 № 443/98 у 1998 році для підприємств виробників спирту етилового та алкогольних напоїв, які відвантажують продукцію на експорт – охорони і супроводження такої продукції підрозділами митних органів або за наявності внесеної грошової застави у розмірі суми всіх податків, зборів (обов'язкових платежів), обчислених у порядку, встановленому для оподаткування цієї продукції [44]. Проте, з 1996 року вже існував порядок, відповідно до Постанови КМ України „Про призупинення приймання та переробки давальницької сировини для виробництва спирту, горілки і лікєро-горілочаних виробів та про порядок обкладання їх акцизним збором” від 01.08.1996 р. № 882 [45], за яким іноземні замовники (нерезиденти) надавали виробникам фінансову заставу але не відміну від грошової застави 1998 року – у розмірі суми акцизного збору, а не всіх податків нарахованих на таку продукцію.

4. Ведення у 1998 році відшкодування із бюджету сум акцизного збору:

– для підприємств виробників алкогольних напоїв у разі реалізації такими підприємствами на експорт своєї продукції за іноземну валюту [46];

– вітчизняних виробників спирту етилового для виготовлення лікарських засобів, пектину, есенцій та оцту харчових, ветеринарних препаратів і кремнійорганічних сполук, під час придбання якого було сплачено акцизний збір [44];

– вітчизняних товаровиробників підакцизних товарів за умови, що під час придбання спирту етилового в його вартості був врахований акцизний збір і в розрахункових (платіжних) документах підприємства-виробника спирту етилового сума акцизного збору виділена окремим рядком.

5. Введення податкових векселів:

– у 1998 році на суму акцизного збору за реалізований спирт етиловий, який використовувався на виготовлення лікарських засобів, пектину, есенцій та оцту харчових, ветеринарних препаратів і кремнійорганічних сполук, відповідно до Указу Президента України „Про заходи щодо регулювання реалізації спирту етилового та алкогольних напоїв” від 08.05.1998 № 443/98 та Постанови КМ України „Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, що видаються на суму акцизного збору за реалізований спирт етиловий, який використовується на виготовлення лікарських засобів, пектину, есенції та оцту харчових, ветеринарних препаратів і кремнійорганічних сполук” від 15.07.1998 р. № 1100 [44; 46];

– у 1999 році щодо підтвердження зобов’язання із сплати суми акцизного збору у разі отримання спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на іншу підакцизну продукцію, відповідно до Постанови КМ України „Про затвердження Порядку видачі та погашення податкових векселів, що підтверджують зобов’язання із сплати суми акцизного збору і видаються суб’єктами підприємницької діяльності у разі отримання спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на іншу підакцизну продукцію” від 27.02.1999 р. № 275 [47].

У період з 1991 по 2004 рр. здійснювався процес нормотворення, що сформував у подальшому правовий механізм обчислення акцизного збору як для вітчизняних, так і для імпортованих підакцизних товарів; заміна майже всіх ставок акцизного збору (крім тютюнових виробів) із двалорних на специфічні; переведення більшості ставок акцизного збору (крім нафтопродуктів і транспортних засобів) у національну грошову одиницю тощо.

Протягом 1995–2005 рр. було запроваджено правовий механізм спрямований на забезпечення своєчасного та в повному обсязі надходження акцизного збору у разі отримання спирту для виробництва підакцизної продукції шляхом видачі суб’єктом господарювання до отримання спирту податкового векселя (податкової розписки), авальованого банком.

Починаючи із 2004 року було припинено дію пільгових ставок на спирт етиловий та запроваджено єдину ставку для виробництва таких підакцизних товарів, як оцет, лікарські засоби, парфумерна продукція та ін. Також розпочато запровадження системи акцизних складів на спиртових заводах, а з 2005 року акцизні склади були запроваджені і на підприємствах з виробництва ЛГВ. З липня 2003 року змінено порядок маркування алкогольних напоїв марками акцизного збору. З травня 2005 року були здійснені організаційно-правові заходи пов'язані із подальшою деталізацією реквізитів марок акцизного збору за видами виноробної продукції та залежно від міцності ЛГВ із зазначенням об'ємних одиниць вмісту спирту. З вересня 2008 року на алкогольні напої запроваджено новий вид марок акцизного збору із зазначенням на них сплачених сум податку.

Таким чином, на підставі зазначеного вище необхідно зробити такі висновки.

1. Відсутність на початкових етапах формування системи державного управління і правової системи України, ефективно необхідних правових засобів, а також засобів державного регулювання і контролю потягло наслідки тінізації у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв. До 1995 року в умовах відсутності спеціального законодавчого акту у сфері оподаткування, ставки акцизного збору на окремі товари, у т.ч. спирт етиловий і алкогольні напої встановлювалися Постановами ВР України та КМ України.

2. Негативні тенденції розвитку суспільно-економічних відносин у середині 90-х років стимулювали прийняття рішень органами державної влади щодо правової організації державного регулювання та податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв.

3. Основними недоліками системоутворюючого періоду формування організаційно-правових засад податкового контролю були безсистемне правове регулювання відносин у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв. Контролюючий вплив уповноважених органів



здійснювався із використанням підзаконних нормативно-правових форм, що встановлювали різні за формою і змістом засоби та способи податкового контролю й попередження нелегального обігу спирту та алкогольних напоїв. Виявлена тенденція, згідно із якою специфіка продукції, що вироблялася (спирт або алкогольні напої) визначала й особливості правових функцій документального та фактичного податкового контролю.

4. У 90-х роках *основними правовими засобами податкового контролю* були норми законів України, указів Президента України, постановами КМ України та положень, інструкцій затверджених наказами уповноважених державних органів виконавчої влади; *основними формами податкового контролю* були контрольні пости, реєстрації місць зберігання спирту та алкогольних напоїв, акцизні марки, документування.

## **1.2. Основні елементи механізму державного регулювання та сучасні проблеми правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв**

Сфера обігу спирту та алкогольних напоїв в Україні, з одного боку, історично залишається однією із найбільш дохідних й бюджетоутворюючих сфер господарської діяльності в країні. З іншого сучасний стан зазначеної

сфери потребує пошуку найбільш ефективних і сучасних засобів, форм і методів податкового контролю<sup>1</sup> та його правового забезпечення.

Спиртова та лікєро-горілочна промисловість традиційно мають високий експортний потенціал і залишаються одними із бюджетоформуєчих галузей України. Проте, сталий економічний розвиток неможливий в умовах незбалансованості засобів і методів державного регулювання, високого рівня податкового навантаження, відсутності реальних економічних стимулів щодо легальної господарської діяльності, складного та суперечливого податкового законодавства, управління і податкового контролю.

З метою підвищення ефективності функціонування державних підприємств спиртової та лікєро-горілочної промисловості, вдосконалення системи господарсько-правового управління у зазначеній галузі, згідно із Постановою КМ України від 28.07.2010 р. № 672 було утворено Державне підприємство спиртової та лікєро-горілочної промисловості (далі – Державне підприємство «Укрспирт»). Державне підприємство «Укрспирт» утворено на майновій основі Державного концерну спиртової та лікєро-горілочної промисловості (концерн „Укрспирт”), державних підприємств і об’єднань спиртової та лікєро-горілочної промисловості з віднесенням підприємства до сфери управління Міністерства аграрної політики України. Також Державне підприємство „Укрспирт” уповноважено здійснювати експорт спирту етилового і плодового та оптову торгівлю спиртом етиловим і плодовим [49].

З 2001 року Указом Президента України „Про посилення державного контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів” від 11.07.2001 р. № 510/2001 (далі – Указ № 510/2001) з метою забезпечення реалізації державної політики у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, підвищення ефективності контролю в цій сфері, збільшення надходжень доходів до

---

<sup>1</sup> Податковий контроль як специфічний вид фінансового контролю, який здійснюється ОДПС та іншими контролюючими органами, спрямований на забезпечення дотримання податкового законодавства суб’єктами, які реалізують податковий обов’язок або забезпечують його реалізацію [48, с. 9].

бюджету, здійснення міжгалузевої координації у цій сфері покладено на ДПА України [50].

Відповідно до Указу № 510/2001 та Постанови КМ України від 07.08.2001 р. № 940 у складі ДПА України утворено Департамент з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, що у 2007 році, на підставі Постанови КМ України від 24.01.2007 р. № 58, був реорганізований у *Департамент контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів*. **З 2015р. реорганізовано у Департамент контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів** ДФС України був утворений як самостійний функціональний підрозділ з правами юридичної особи та їх територіальні підрозділи (далі – Департамент ДФС України) . Одночасно з утворенням було ліквідовано Державний департамент регулювання виробництва та обігу алкоголю і тютюну у структурі Міністерства фінансів [51].

Нормами Постанови КМ України від 07.08.2001 р. № 940 і Положення про Департамент ДФС України, що затверджене було Наказом ДПА України 10.02.2007 р № 71 були визначені основні завдання та функції Департаменту ДФС України щодо реалізації державної політики у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, здійснення міжгалузевої координації.

Одним із основних компетенційних нормативно-правових актів щодо організації державного господарського регулювання і контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв в Україні є Закон України „Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів” від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР із змінами і доповненнями (далі – Закон № 481/95-ВР). Закон визначає основні засади державної політики щодо регулювання виробництва, експорту, імпорту, оптової і роздрібною торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодовим, спиртом-сирцем

виноградним, спиртом-сирцем плодовим (далі – спирт), алкогольними напоями та тютюновими виробами, забезпечення їх високої якості та захисту здоров'я громадян, а також посилення боротьби з незаконним виробництвом та обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів на території України.

Відповідно до ст. 16 Закону № 481/95-ВР державний контроль за дотриманням норм цього Закону здійснюють державні органи, які видають ліцензії, а також інші органи в межах компетенції, визначеної законами України.

Крім норм Закону № 481/95-ВР у межах чинного механізму правового регулювання державного контролю за обігом спирту діє Порядок визначення виробників і покупців спирту та здійснення контролю за його обігом, що затверджений Постановою КМ України від 29.08.2002 р. № 1266 (далі – Постанова КМ України № 1266) [52]. Нормами Порядку щодо організації здійснення державного контролю за обігом (виробництва і торгівлі) спирту за Постановою КМ України № 1266 встановлено процедуру визначення виробників і покупців спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового, спирту етилового ректифікованого денатурованого, спирту етилового денатурованого (спирту технічного), абсолютованого спирту, біоетанолу, фракції головної етилового спирту, а також механізм здійснення контролю за обігом спирту. Основними об'єктами державного регулювання і контролю у сфері обігу спирту є виробники спирту (постачальники), і суб'єкти господарювання, що провадять його закупівлю (покупці), незалежно від форми власності.

Розподіл спирту, відповідно до ст. 14 Закону № 481/95-ВР між суб'єктами господарювання – резидентами України здійснюється центральним органом виконавчої влади уповноваженим відповідно до законодавства КМ України, за напрямками використання, визначеними центральним органом виконавчої влади та відповідно до Єдиного державного

реєстру виробників спирту. Відвантаження спирту етилового з акцизного складу здійснюється на підставі дозволу, виданого уповноваженим представником ОДПС України на такому акцизному складі. Дозвіл на відпуск спирту етилового з акцизного складу (крім відпуску спирту етилового на експорт) надається за умови сплати акцизного збору з спирту, що повинен бути переданий, грошовими коштами або забезпечення сплати акцизного збору податковим векселем, авальованим банком (податковою розпискою).

Імпорт, експорт або оптова торгівля спиртом здійснюються за наявності ліцензій лише державними підприємствами (організаціями), спеціально уповноваженими на це КМ України, крім оптової торгівлі спиртом на медичні та ветеринарні цілі, яка може здійснюватися за наявності ліцензії закладами охорони здоров'я та суб'єктами господарювання або організаціями зооветеринарного постачання незалежно від форм власності. Спирт етиловий, який використовується як лікарський засіб, та спиртові або водно-спиртові настої реалізуються вроздріб тільки через аптеки у флаконах з медичного скла об'ємом не більше ніж 100 куб сантиметрів, крім таких лікарських засобів, як бальзами [53].

З метою удосконалення та забезпечення ефективного державного контролю за імпортом, експортом та оптовою торгівлею спиртом коньячним суб'єктами господарювання, відповідно до Постанови КМ України від 2.03.2010 р. № 230 утворено *Реєстр суб'єктів господарювання, які здійснюють оптову торгівлю спиртом коньячним на підставі ліцензії на виробництво коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією*. Центральна база даних реєстру формується ДПА України на основі відомостей, зазначених у документах, які подаються виробниками для отримання ліцензії на виробництво коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією, відповідно до ст. 3 Закону № 481/95-ВР та інформаційної бази ДПА, крім персональних даних засновників [54].

Сучасні правові основи оподаткування і податкового контролю встановлені нормами Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755–VI [55] (далі – ПК України). Нормами ПК України для цілей оподаткування визначені системоутворюючі правові положення щодо податкової системи, оподаткування акцизним податком та його основні елементи, права та обов'язки платників акцизного податку, а також правові засади здійснення функцій податкового контролю у сфері обігу підакцизних товарів, компетенція ОДПС. Так, ст. 212 ПК України визначені категорії платників акцизного податку, наприклад:

– особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у т. ч. з давальницької сировини (п. 212.1.1 ст. 212 ПК України);

– особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законом відповідно до п. 213.3 ст. 213 ПК України (п. 212.1.5 ст. 212 ПК України) та ін.

У разі обчислення податку із застосуванням адвалорних ставок<sup>2</sup> базою оподаткування є:

– вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами без ПДВ та з урахуванням акцизного податку (п. 214.1.1 ст. 214 ПК України);

– вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без ПДВ та з урахуванням акцизного податку (п. 214.1.2 ст. 214 ПК України).

---

<sup>2</sup> Особливості обчислення акцизного податку за адвалорними ставками полягає у встановленні максимальних роздрібних цін на підакцизні товари (продукцію), що здійснюється виробником або імпортером товарів (продукції) шляхом декларування таких цін (ст. 220 ПК України).

До підакцизних товарів, відповідно до ст. 215 ПК України належать спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої.

У сфері організації податкового контролю обігу спирту та алкогольних напоїв у нормах ст. 14 ПК України визначені такі поняття як: акцизний податок; алкогольні напої; акцизний склад; виноробна продукція; короткотерміновий торговий патент; пільговий торговий патент; ліцензія максимальні роздрібні ціни; марка акцизного податку; маркування алкогольних напоїв; підакцизні товари (продукція); плата за марки акцизного податку; податковий пост; постійний представник (представники) ОДПС на акцизному складі; продавець марок акцизного податку; пункт продажу товарів реалізація підакцизних товарів (продукції); розпорядник акцизного складу; спирт етиловий; торговельна діяльність торговий патент. Також вперше у податковому законодавстві передбачене положення, відповідно до якого процедура видачі ліцензій на право імпорту, експорту – спирту, алкогольних напоїв є елементом системи заходів нетарифного регулювання (п. 14.1.61 ст. 14 ПК України).

Відповідно до ст. 20 ПК України визначені права ОДФС, що пов'язані із сферою організації державного контролю виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв, зокрема, видавати ліцензії на провадження певних видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону. Також, під час проведення перевірок ОДФС має право вимагати від посадових або службових осіб платника податків надання повноважних осіб на виробництві для спільного з представниками ОДФС зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої (наприклад, на спиртозаводах або виробниках та торговельних підприємствах алкогольної продукції), що використовуються у процесі провадження ним діяльності, що перевіряється.

Відповідно до ст. 61 ПК України визначено поняття *податкового контролю* як системи заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати

податків і зборів, а також *дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства*, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Проте, зазначене поняття охоплює більш широку сферу державної контрольної діяльності ніж, скажімо, сфера власне податкового контролю, правового регулювання контролю за дотриманням норм податкового законодавства.

Контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджету податку із підакцизних товарів (продукції), що виробляються на території України, здійснюється, відповідно до ст. 224 ПК України ОДФС.

Контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджету податку із підакцизних товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, під час митного оформлення здійснюється митними органами, крім випадків ввезення маркованої підакцизної продукції, контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджету якої покладається на ОДФС.

Також, нормами ПК України передбачено такі функції державного податкового контролю за:

- ввезенням на митну територію України імпортованих алкогольних напоїв (ст. 227);
- надходженням акцизного податку з алкогольних напоїв (ст. 228);
- обігом спирту етилового залежно від напрямку його використання (ст. 229).

Нормами ПК України передбачено такі засоби і форми державного податкового контролю за сплатою акцизного податку як:

- податковий вексель, який є забезпеченням виконання зобов'язання такого платника у строк до 90 календарних днів, починаючи з дня видачі податкового векселя (п. 225.1. ст. 225 ПК України);
- маркування алкогольних напоїв марками акцизного податку встановленого зразка (ст. 226);



– система й правовий режим діяльності акцизних складів<sup>3</sup> (ст. 230). ОДФС за місцем розташування акцизного складу призначає свого постійного представника (представників) на такому складі. Представник (представники) ОДФС здійснює (здійснюють) постійний безпосередній контроль за дотриманням встановленого порядку відпуску спирту етилового та сплати податку з нього. Основним завданням представника ОДФС на акцизних складах є здійснення постійного безпосереднього контролю за дотриманням встановленого порядку виробництва, зберігання, відпуску спирту етилового, горілки та ЛГВ і сплати податку, вжиття заходів для недопущення порушення законодавства України.

Також одним із засобів державного контролю є система інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ОДФС, у т. ч. щодо здійснення функцій контролю за виробництвом і обігом спирту та алкогольних напоїв. Так, ст. 72 ПК України передбачено основні напрями збору і використання податкової інформації, що надійшла до ОДФС, наприклад, від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та НБУ, зокрема інформація про :

- результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків (п. 72.1.2.2 ст. 72 ПК України);
- видання дозволів, ліцензій, патентів, свідоцтв на право провадження окремих видів діяльності (п. 72.1.2.5 ст. 72 ПК України);
- здійснення експортних та імпорتنих операцій платників податків (п. 72.1.2.6 ст. 72 ПК України) та ін.

Також, відповідно до п. 212.3.1 ст. 212 ПК України передбачена реєстрація в ОДФС як платника податку суб'єкта господарювання, що здійснює діяльність з виробництва підакцизних товарів (продукції) та/або

---

<sup>3</sup> *Акцизний склад* – спеціально обладнані приміщення на обмеженій території, розташовані на митній території України, де під контролем постійних представників ОДФС розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, розливу, пакування, фасування, зберігання, одержання чи видачі спирту етилового, горілки та ЛГВ (п. 14.1.6 ст. 14 ПК України).

імпорту алкогольних напоїв та тютюнових виробів, яка підлягає ліцензуванню. Така реєстрація здійснюється на підставі відомостей щодо видачі такому суб'єкту відповідної ліцензії. Раніше реєстрація суб'єктів господарювання, що виробляли спирт етиловий, коньячний і плодовий, спирт етиловий ректифікований виноградний, спирт етиловий ректифікований плодовий, алкогольні напої була передбачена ст. 6 Закону № 481/95-ВР, що відмінена у зв'язку із прийняттям ПК України [56].

Виходячи із специфіки сфери матеріального виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв, а також відповідного переліку основних організаційно-правових заходів державного регулювання і податкового контролю, що здійснюють ОДФС, нормами ПК України, разом із камеральними, документальними (плановими або позаплановими; виїзними або невиїзними), передбачено такий вид документальних перевірок як *фактичні перевірки*. Відповідно до 75.1.3 ст. 75 ПК України *фактичною* є перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється ОДФС щодо дотримання порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у т. ч. свідоцтв про державну реєстрацію, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) [55].

Фактична перевірка може проводитися на підставі рішення керівника ОДФС, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку до початку проведення такої перевірки. Одними із підстав щодо проведення таких перевірок, ст. 80 ПК України визначено, наприклад:

– у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить

про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на ОДФС, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій, свідоцтв про державну реєстрацію та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на ОДФС, виробництва та обігу підакцизних товарів (п. 80.2.2);

– письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування (п. 80.2.3);

– неподання суб'єктом господарювання в установлений законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками (п. 80.2.4);

– отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків (п. 80.2.5).

Одним із перспективних положень норм ПК України є встановлення прав ОДФС щодо проведення *хронометражу господарських операцій* тобто процес спостереження за веденням господарської діяльності платника податків, який здійснюється під час проведення фактичних перевірок та застосовується ОДФС з метою встановлення реальних показників щодо діяльності платника податків, яка здійснюється на відповідному місці її провадження (п. 14.1.264 ст. 14 ПК України). Разом із цим хронометраж передбачений нормами ПК України як спосіб проведення фактичних перевірок, а не самостійний засіб автоматизованого інформаційного моніторингу показників лічильників, що передаються у режимі On-line до комп'ютерної системи контролюючого органу – ОДФС.

За результатами хронометражу, відповідно до п. 80.8 ст. 80 ПК України, складається довідка, яка підписується посадовими особами ОДФС та посадовими особами суб'єкта господарювання або його представниками та/або особами, що фактично здійснюють господарські операції.

Отже нормами ПК України документальна фактична перевірка як така, що проводиться ОДФС лише за фактом виявлення відхилень від норм права щодо виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв і разом із хронометражем господарських операцій є сумнівним її ефективність. Реально фактична перевірка безпосередньо проводиться через контрольний механізм податкових постів на підприємствах і додатковий хронометраж та документальна перевірка ускладнить діяльність ОДФС.

Основними проблемами правового регулювання державного контролю в Україні науковці виділяють, такі як: відсутність єдиного нормативно-правового акта, в якому б чітко були визначені загальні стандарти контролю, питання процедури контролю, законності використання спеціальних технічних приладів під час контрольних дій, правил закріплення результатів контролю тощо [57, с. 415]. Також у наукових публікаціях надаються пропозиції щодо вирішення загальних проблем здійснення державного контролю в Україні. Зокрема, пропозиції щодо необхідності систематизувати законодавство України про контроль та нагляд; розмежувати його між собою та суміжними сферами діяльності людини для запобігання дублюванню в правовому регулюванні сфери контролю і нагляду; увести загальновизначену стандартизацію контролю; законодавчо визначити державний контроль, відмежувати його від нагляду та іншої діяльності, а також закріпити такі поняття як „відомчий”, „міжвідомчий”, „надвідомчий”, вирізнити їх особливі риси, умови та спрощені процедури здійснення [57, с. 415–424].

Сучасні дослідження свідчать, що завдання контролю мають виходити із потреб суспільства, базуватися на принципах законності та соціальної справедливості. Соціальне призначення контролю полягає в тому, що він слугує засобом отримання інформації про процеси, що відбуваються у

суспільстві і різних його утвореннях, допомагає визначити відповідність дій на шляху досягнення мети, виявити причини відхилення від неї, розробити заходи, що протидіють виявленим відхиленням [58, с. 16]. Державний контроль є невідомою складовою соціального контролю. Органи державної влади здійснюють контрольні функції з метою забезпечення правової охорони конституційного ладу України, дотримання режиму законності і правопорядку, захисту прав, свобод і законних інтересів людини і громадянина, юридичної особи [59, с. 234–236]. За визначенням О. Ф. Андрійко державний контроль – це об'єктивно зумовлена діяльність державних органів, яка полягає у спостереженні, аналізі та перевірці об'єктів контролю і спрямована на запобігання, виявлення та припинення дій, що суперечить встановленим державою нормам, правилам і стандартам [60, с. 14]. Система державного контролю в цілому, повноваження і система органів повинні формуватися із урахуванням, з одного боку, сфери контрольно-наглядової діяльності [61, с. 416], стану її соціально-економічного розвитку, адміністративно-правового статусу державного контролюючого органу [61, с. 413], з іншого – оптимального для вітчизняної практики і урахування міжнародного досвіду контрольної діяльності податкових служб світу.

Податковий контроль належить до видової групи міжвідомчого контролю спеціалізованими контролюючими органами [57, с. 419]. Основним у системі органів виконавчої влади, що виконують спеціалізовані податково-контролюючі функції є ОДФС.

Діяльність ОДФС притаманна незалежність при здійсненні фінансового контролю за дотриманням законодавства про податки; чітка централізація системи податкових органів, відповідно до вертикальної структури підпорядкованості; єдність фінансового контролю щодо різних платників, регіонів, податків і зборів. Сутність, основні завдання та напрями розвитку ОДФС з найбільшою повнотою, об'єктивно виявляються в її функціях, які є засобом реалізації повноважень і характеризують дії ОДФС. Особливість

контрольної функції ОДФС зумовлюються тим, що такі органи здійснюють контроль за діяльністю платників податків з метою забезпечення виконання дохідної частини бюджетів. Обсяг, зміст, ступінь використання та форми реалізації контрольної функції ОДФС залежать, насамперед, від їх правового статусу [62, с. 6].

Однією із основних проблем правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв є невідповідність адміністративно-правового статусу Департаменту ДФС України правовому статусу ОДФС визначеному у ПК України та також предмету власне податкового контролю, необхідним компетенційним межах сфери зазначеної контрольної діяльності [63].

По-перше, Департамент ДФС України, функціонує не як орган виконавчої влади спеціальної компетенції, а як самостійний підрозділ у складі ДПА України з правами юридичної особи та його регіональними управліннями у складі ДПА АР Крим, областей, м.м. Києва та Севастополя [64].

По-друге, виходячи із результатів наукових досліджень межі можливої та необхідної діяльності державного органу повинні визначати його правовий статус шляхом визначення його прав і обов'язків [59, с. 413]. Функціонально Департамент ДФС України та його територіальні структурні підрозділи, виконують широке коло завдань, прав і обов'язків, і не лише у межах сфери ПК України. Так, наприклад, зазначені підрозділи ОДФС виконують функції за сферами, що передбачені, наприклад, ст. 19 Господарського кодексу України а саме:

- збереження та витрачання коштів та матеріальних цінностей суб'єктами господарювання – за станом і достовірністю бухгалтерського обліку та звітності;

- фінансових та податкових відносин – за додержанням суб'єктами господарювання кредитних зобов'язань перед державою і розрахункової дисципліни, додержанням вимог податкового законодавства;

– виробництва і праці – за додержанням законодавства про працю [65, с. 43].

Також, Департамент ДФС України та його територіальні структурні підрозділи виконують контрольні функції у межах системи державного регулювання економіки<sup>4</sup>, господарської діяльності. Так зазначені підрозділи мають повноваження щодо ліцензування, патентування, надання податкових пільг тощо, передбачених ст. 12 Господарського кодексу України як засоби державного регулювання господарської діяльності [65, с. 30]. На думку В. М. Гайворонського, правовідносини, що складаються між суб'єктами господарювання та податковими органами, відносяться до категорії відносин у сфері організації й здійснення господарської діяльності, тобто категорії господарсько-правових відносин. Серед основ, що повинні враховуватись у процесі розробки нових законодавчих актів про оподаткування, внесення змін та доповнень до діючого законодавства, насамперед, стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності [67, с. 203–205].

Результати порівняльного аналізу визначених у нормативно-правових актах завдань, прав і обов'язків Департаменту ДФС України та його регіональних підрозділів засвідчили, що у більшості випадків вони виходять за межі можливої та необхідної діяльності ОДФС і їх встановленого правового статусу<sup>5</sup>.

Аналіз стану правового регулювання та практики діяльності Департаменту ДФС України і його регіональних управлінь засвідчив, що їх компетенція передбачена різними нормативно-правовими актами, що регулюють відносини у межах функцій, засобів і методів державного господарського регулювання і контролю за виробництвом і реалізацією

---

<sup>4</sup> Державне регулювання економіки є система дієвих заходів (форм, методів та інструментів) законодавчого, виконавчого й судового характеру, спрямованих на розвиток національної економіки і реалізацію соціально-економічних цілей суспільства [66, с.580].

<sup>5</sup> У теорії права під *статусом* або *правовим статусом* суб'єкта розуміють його правове положення, яке характеризується законодавчо закріпленим комплексом юридичних прав та обов'язків [59, с. 413].

спирту та алкогольних напоїв. Зазначена сфера діяльності уповноваженого органу ОДФС змістовно мала б підпадати під правовий режим Закону України „Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності” від 05.04.2007 р. № 877-V, дія якого не поширюється на відносини, що виникають у сфері контролю за дотриманням бюджетного і податкового законодавства, контролю за дотриманням порядку проведення розрахунків, за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв<sup>6</sup>.

Аналіз нормативно-правових актів у сфері виробництва і реалізації спирту та алкогольних напоїв дозволив класифікувати функції, форми і засоби державного регулювання і контролю на такі їх основні групи:

1) здійснення виробництва спирту етилового, в т.ч. як лікарського засобу (спирту етилового ректифікованого виноградного і спирту етилового ректифікованого плодового) лише на державних підприємствах, що дає підстави вважати виробництво спирту – державним сектором економіки і згідно зі ст. 22 Господарського кодексу України застосовувати усі необхідні засоби державного регулювання;

2) ліцензування виробництва:

– спирту етилового, спирту коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного і спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового – юридичними особами;

– біоетанолу, спирту коньячного і плодового, алкогольних напоїв за умов забезпечення повного технологічного циклу виробництва коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією, спеціальною тарою і кваліфікованими фахівцями;

---

<sup>6</sup> *Державний нагляд (контроль)* – діяльність уповноважених законом центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, органів місцевого самоврядування в межах повноважень, передбачених законом, щодо виявлення та запобігання порушенням вимог законодавства суб'єктами господарювання та забезпечення інтересів суспільства, зокрема належної якості продукції, робіт і послуг, прийнятного рівня безпеки для населення, навколишнього природного середовища [68].



– алкогольних напоїв – суб'єктами господарювання різних форм власності;

3) затвердження ліцензійних умов провадження господарської діяльності щодо виготовлення парфумерно-косметичної продукції з використанням спирту етилового, а також контроль за дотриманням зазначених умов;

4) проведення атестації виробництва спирту, алкогольних напоїв парфумерно-косметичної продукції з використанням спирту етилового;

5) здійснення пломбування та затвердження переліку місць можливого доступу до спирту на брагоректифікаційних апаратах підприємств-виробників спирту та спиртовмісної продукції;

6) ведення реєстру місць зберігання спирту у єдиному реєстрі при виробництві спирту етилового, спирту коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного і спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового та алкогольних напоїв, а також видача довідок про відповідність місць зберігання спирту встановленим нормам і правилам безпеки і контролю;

7) ведення реєстру закладів охорони здоров'я і підприємств зооветеринарного постачання, що здійснюють оптову торгівлю спиртом етиловим на медичні та ветеринарні цілі;

8) ведення реєстру суб'єктів господарювання, які здійснюють оптову торгівлю спиртом коньячним на підставі ліцензії на виробництво коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією;

9) ведення реєстру суб'єктів господарювання, які здійснюють імпорт, експорт спирту коньячного;

10) контроль за випуском і обігом спирту й алкогольних напоїв шляхом організації функціонування контрольних постів на акцизних складах, що виробляють спирт, видачі дозволів на відвантаження спирту у визначених нормативно-правовими актами випадках, а також податкових постів на підприємствах виробників продуктів органічного синтезу і підприємствах

СПД, що використовують спирт етиловий для виробництва лікарських засобів;

11) оформлення і видання Департаментом ДФС України нарядів на відпуск спирту для його споживання на внутрішньому ринку та здійснення контролю за його цільовим використанням, нарядів на відпуск спирту на експорт;

12) контроль за транспортуванням спирту етилового, коньячного і плодового, який відвантажується за ставкою акцизного збору нуль гривень з 1 літра 100-відсоткового спирту, по території України з моменту відвантаження його із спиртозаводу до місця призначення шляхом супроводження працівниками ОДФС;

13) контроль за транспортуванням спирту етилового, коньячного і плодового шляхом попереднього інформування ОДФС і супроводження під час транспортування спирту етилового, коньячного і плодового в режимі перевезення небезпечних вантажів, за наявності товарно-транспортної накладних у формі бланків суворої звітності на спирт, високооктанових кісневмісних домішок та алкогольних напоїв при перевезенні автомобільним транспортом;

14) контроль за зберіганням, переміщенням, транспортуванням спирту етилового залізничним, водним та автомобільним транспортом шляхом застосування (затвердження) нормативів природних втрат;

15) контроль за випуском і обігом спирту етилового денатурованого (спирту технічного) шляхом затвердження переліку державних підприємств-виробників спирту етилового денатурованого (спирту технічного) та підприємств-виробників продуктів органічного синтезу, а також необхідних квот річного відвантаження такого спирту;

16) здійснення контролю за цільовим використанням спирту етилового, що застосовується для виготовлення лікарських засобів;

17) ліцензування експорту спирту етилового і його оптової реалізації споживачам України, здійснюється через Державне підприємство „Укрспирт”;

18) ліцензування оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями;

19) забезпечення виготовлення, зберігання, продаж, облік та використання марок акцизного збору на алкогольні напої (вітчизняного та імпортного виробництва із голографічними захисними елементами), контроль за дотриманням правил маркування, наявністю цих марок на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв під час їх транспортування, зберігання і реалізації;

20) затвердження документальних форм контролю за обігом спирту щодо обсягу мети і використання спирту, розрахунку прогнозованої потреби спирту на визначений період, обсягу виробництва і реалізації спирту та алкогольних напоїв

21) проведення документальних податкових перевірок, застосування санкцій передбачених податковим законодавством і застосування фінансових санкцій, передбачених ст. 17 Закону України „Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами” від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР (далі – Закон № 481/95).

Зазначений вище перелік груп функцій, форм і засобів державного регулювання і контролю встановлені рядом спеціальних підзаконних нормативно-правових актів, що видані ДПА України та іншими міністерствами і відомствами різного підпорядкування і компетенції. Із цим пов’язана наступна проблема правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв, що полягає, з одного боку, у хаотичності несистематизованості закріплення юридичних прав і обов’язків учасників правовідносин, складності і несистематизованості нормативно-правових актів щодо регулювання діяльності Департаменту ДФС України, його територіальних управлінь, інших уповноважених

державних органів. З іншого – проблема полягає у неналежній якості зазначених нормативно-правових форм регулювання, відсутності у них чітких принципів, систематизованих форм, засобів і методів державного регулювання і контролю, закріплення у єдиному акті класифікації основних юридичних прав і обов'язків учасників виробничих, торговельних і контрольних відносин.

Відповідно до ст. 92 Конституції України виключно законами України визначаються основні обов'язки громадянина, організація і діяльність органів виконавчої влади. Основні обов'язки громадян – суб'єктів господарювання у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв, функції та повноваження Департаменту ДФС України, його регіональних підрозділів передбачені у таких нормативно-правових актах, як: Господарський кодекс України, ПК України; Закон України № 481/95; постановами КМ України у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту – загальною кількістю 14; накази ДПА України та інших міністерств і відомств – 13; постановами КМ України у сфері контролю за виробництвом та обігом алкогольних напоїв; накази ДПА України та інших міністерств і відомств.

Зазначені вище нормативно-правові акти встановлюють:

1) складну структуру повноважень, функцій, форм і засобів Департаменту ДФС України, його регіональних підрозділів щодо забезпечення контролю за сплатою податків; функціонуванням ринку спирту та алкогольних напоїв, їх експорту і імпорту; обмеження обсягів нелегального виробництва, обігу та зростання обсягів фальсифікованої продукції, нагляд за дотриманням норм іншого законодавства ніж податкове;

2) складний порядок обліково-контрольного документообігу на рівні виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв, що сприяє вчиненню порушень норм права, тінзації обігу підакцизних товарів;

3) недосконалий порядок продажу уповноваженими державними органами акцизних марок платникам акцизного податку, що проводиться з урахуванням планових щомісячних обсягів виробництва алкогольних напоїв.

При цьому не враховується фактичний обсяг виробленої алкогольної продукції.

Податкове законодавство – ПК України не передбачає відповідної зміни адміністративно-правового статусу Департаменту ДФС України і правових засобів вирішення проблеми уніфікації його функцій і повноважень у межах компетенції щодо податкового контролю.

### **1.3. Міжнародний досвід правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв**

В Україні, що здійснила європейський вибір, є необхідність постійно глибоко аналізувати всі явища і процеси, які мають місце в розвитку податкових систем, використання податків як інструменту державного регулювання. Для нашої держави дуже важливо враховувати тенденції, які мають місце в країнах Європейського Союзу, де накопичено досвід податкового регулювання і контролю, забезпечення стабільності економічного розвитку.

Перехід України до ринкових відносин спричинив велику кількість складних проблем правового регулювання, у т. ч. в податковій сфері. Важливим завданням для сучасної державної влади є створення податкової системи України, що відповідає сучасному стану соціально-економічного розвитку країни й сучасних економіко-правових систем. Міжнародне податкове право є у свою чергу складовою міжнародного економічного права, міжнародного приватного права і права Європейського Союзу.

Економіка будь-якої держави знаходиться в постійному взаємозв'язку з економіками інших країн, де особливе місце відводиться системам оподаткування, оскільки вони суттєво впливають на розвиток зовнішньоекономічної діяльності та участі держави в міжнародному поділі праці. На основі аналізу діючих податкових систем, оподаткування акцизним податком в окремих країнах Західної Європи та СНД важливо визначити основні організаційно-правові заходи вдосконалення податкового контролю сплати акцизного податку в Україні та відповідної гармонізації і адаптації законодавства.

Розробці теоретичних основ оподаткування і принципів побудови податкових систем присвячені роботи видатних науковців минулого Ж. Бодена, Т. Гоббса, Д. Локка, А. Сміта, Д. Рікардо, Л. Штейна, А. Вагнера, К. Вікселя, Д. Мілля, П. Самуельсона, А. Лаффера, В. Лебедева, І. Озерова та ін.

Теоретичною базою для дослідження послужили роботи вчених: в галузі економічних засад оподаткування: В. Л. Андрущенко, М. Я. Азарова, О. Д. Василика, В. М. Гейця, А. І. Даниленка, О. Д. Данілова, Н. І. Костіної, В. І. Кравченка, П. В. Мельника, А. М. Поддєрьогіна, Г. О. П'ятаченка, А. М. Соколовської, В. М. Федосова, Д. Г. Черника, Ф. О. Ярошенка та інших; в галузі міжнародного і податкового права – В. В. Буряковського, В. Т. Білоуса, П. М. Бірюкова, О. М. Водяникова, Г. В. Дмитренка, М. П. Кучерявенка, В. М. Слепець, І. Ю. Петраша, В. М. Поповича, В. К. Шкарупи та інших.

Податкові системи розвинутих країн світу формуються під впливом різних економічних, політичних та соціальних умов. За вибором податків, їх структурі, засобами податкового контролю, ставкам, фіскальним повноваженням різних рівней влади, податковій базі, сфері дії податків, податковим пільгам, податкові системи й підходи у організації оподаткування, податкового контролю суттєво відрізняються. При дослідженні міжнародного досвіду у сфері оподаткування у науковій

літературі виділені загальні ознаки, що характерні податковим системам, а саме:

- пошук шляхів збільшення податкових доходів держави;
- побудова податкових систем на основі загальноприйнятих економіко-правових принципів забезпечення рівності, справедливості й ефективності оподаткування [69, с. 3].

Процес удосконалення податкових систем у розвинутих країнах світу визначається об'єктивними факторами, як необхідність державного втручання у процес виробничих відносин і соціально-економічними межами оподаткування. Також однією із основних проблем, з якими стикаються розвинуті країни це те, що сучасні податкові системи є складними для розуміння платників податків та ефективного управління з боку уповноважених державних органів. Це, зокрема, породжує й мотивацію щодо ухилення від сплати податків.

У Білій книзі 1985 р. було запропоновано низку загальних принципів податкової політики Європейського Союзу (далі – ЄС) стосовно ПДВ і акцизів, поміж яких поступовість процесу зближення податків держав-учасниць; гармонізація структури податків шляхом прийняття директив; неприпустимість збільшення кількості податкових ставок і прив'язка їхніх розмірів до визначеного валютного курсу в рамках встановленої Комісією „вилки” податкових ставок. Щодо акцизів, як мету, було визначено завершення гармонізації їхньої структури, зокрема, податкових ставок за принципом „вилки” для кожного виду акцизів [70].

Акцизи (акцизний податок, ПДВ) є непрямі податки на споживання, оподаткування доданої вартості. У міжнародній практиці акцизним податком оподатковуються такі найбільш типові підакцизні товари як спирт етиловий, алкогольні напої, тютюн, енергоносії (моторне паливо, електроенергія, природний газ, вугілля і кокс). Усі держави-члени ЄС застосовують правові механізми так званого інтеграційного законодавства про порядок оподаткування і організації заходів податкового контролю справляння

акцизних податків на основні категорії товарів. Доходи від акцизних податків надходять до бюджетів держав-членів за територіальністю.

Сучасне податкове законодавство ЄС у галузі справляння акцизів на спирт етиловий та алкогольні напої в основному було сформовано у період 1992–1993 рр. із прийняттям таких міжнародних документів як: Директива Ради 92/12/ЄЕС „Про загальні положення стосовно виробів (товарів), що підлягають акцизному збору, а також утримання, переміщення та контролю таких виробів” від 25.02.1992 р.; Директива Ради 92/83/ЄЕС „Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої” від 19.10.1992 р.; Директива Ради 92/84/ЄЕС „Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої” від 19.10.1992 р.; Рішення Європейського парламенту і Ради № 1152/2003/ЕС від 16.06.2003 р. про комп’ютеризацію руху і спостереження підакцизної продукції; Рішення Ради 1999/468/ЕС від 28.06.1999 р., що встановлює процедури для здійснення повноважень покладених на Комісію; Регламент (ЄЕС) № 2913/92 та ін.

Міжнародний досвід правового регулювання, принаймні, на рівні ЄС у сфері податкового контролю сплати акцизного податку засвідчив, наявність таких основних його заходів :

- 1) передбачено рух підакцизних товарів між податковими складами;
- 2) надання офіційних дозволів від компетентних органів держави-члена на:
  - відкриття та функціонування *податкових складів*;
  - отримання товарів, що підлягають оподаткуванню акцизним податком іншої держави-члена, в межах домовленості про призупинення у ході здійснення її діяльності;
- 3) *реєстрація податковими органами* держави-члена торговця (трейдера) на отримання підакцизних товарів;
- 4) *реєстрація податковими органами* у державі-члені призначення підакцизних товарів податкового представника уповноваженого управляючого складом відправки;



- 5) *перевірка декларацій* податковими органами держав-членів призначення товарів що подаються незареєстрованими торговцями;
- 6) наявність у обігу товаросупроводжувального документу (адміністративного або комерційного) під час руху підакцизних товарів, що складається відправником;
- 7) нумерування упаковки та опис товарів з використанням супроводжувального документу;
- 8) кожний контейнер має бути опечатаний відправником, якщо транспортні засоби визнаються такими, що підходять для умов такого опечатування, державами-членами відправлення, або відправник опечатує упаковки;
- 9) інформування податкових органів держав-членів торговцями про поставки, відправлені чи отримані, за допомогою документа чи номера платіжного документа;
- 10) держави-члени можуть вимагати, щоб товари, випущені для споживання на їхній території, мали *податкові відмітки або національні знаки ідентифікації*, що використовуються для фіскальних цілей і є дійсними у державі-члені, яка їх видає;
- 11) ліцензування діяльності уповноваженого управляючих податкових складів.

На рівні ЄС 16 грудня 2008 року була прийнята нова Директива Ради 2008/118/ЄС щодо спільних заходів для акцизу (далі – Директива Ради 2008/118/ЄС), що набула чинності з 15.01.2009 р. Директива застосовується на території ЄС з 1.04.2010 р. і водночас Директива Ради 92/12/ЄЕС є скасованою із зазначеної дати [71].

Директива Ради 2008/118/ЄС встановлює загальні домовленості щодо акцизу який стягується прямо або опосередковано на споживання таких підакцизних товарів як :

- 1) енергії та електроенергії, що підпадають під дію Директиви 2003/96/ЄС;

2) спирт і алкогольні напої, що підпадають під дію Директив 92/83/ЄЕС та 92/84/ЄЕС;

3) виробництва тютюну, підпадають під дію Директив 95/59/ЄС, 92/79/ЄЕС та 92/80/ЄЕС.

Відповідно до ст. 2 Директиви Ради 2008/118/ЄС зазначені підакцизні товари підлягають оподаткуванню в момент:

- 1) їх виробництва, у т. ч. їх видобутку на території Співтовариства;
- 2) їх ввезення на територію Співтовариства.

Положеннями ст. 4 Директива Ради 2008/118/ЄС передбачає деякі системоутворюючі правові дефініції. Наприклад, визначено поняття „уповноваженого складу”, під яким розуміється фізична чи юридична особа, уповноважена компетентним органом Держави-члена ЄС, під час здійснення своєї господарської діяльності, для виробництва, процесу, утримання, отримання або відправлення підакцизних товарів під боргові податкові зобов'язання у межах домовленості податкового складу (п. 1 ст. 3); „зареєстрований вантажовідправник” означає фізичну чи юридичну особу, що уповноважена компетентними органами держав-членів на преведення імпорту, у процесі здійснення своєї господарської діяльності в умовах державного контролю, відправки підакцизних товарів під режимом відкладеного виконання податкових зобов'язань після їх випуску для вільного обігу відповідно до ст. 79 Регламенту (ЄЕС) № 2913/92 (п. 10 ст. 4); „зареєстрований одержувач” означає фізичну чи юридичну особу, що уповноважена компетентними органами держав-членів призначення, у процесі здійснення своєї господарської діяльності в умовах державного контролю, для отримання підакцизних товарів, що переміщуються під режимом відкладеного виконання податкових зобов'язань від іншої держави-члена (п. 9 ст. 4) та ін.

Директивою Ради 2008/118/ЄС ст. 7 визначено поняття „випуск для споживання” підакцизних товарів, що означає будь-яке з наступних дій:

а) відправлення підакцизних товарів, у т. ч. нерегулярні відправлення, з відкладенням сплати податкових зобов'язань;

б) проведення підакцизних товарів за межі правового режиму передбаченого Директивою, де акциз не стягується відповідно до застосовуваних положень права Співтовариства і національного законодавства;

в) виробництво підакцизних товарів, у т. ч. періодичне виробництво, поза розташуванням служби контролю;

г) ввезення підакцизних товарів, у т. ч. періодичний імпорт, якщо підакцизні товари поміщені відразу ж після процедур імпорту, у режимі відстрочки сплати податкових зобов'язань.

Кожна Держава-член ЄС визначає власні правила і умови податкового контролю, у випадках повного знищення або безповоротної втрати підакцизних товарів, і що не повинно вважатися випуском підакцизних товарів для споживання. За правилами Директиви Ради 2008/118/ЄС товар вважається повністю знищеним або безповоротно втраченим, коли вони виявляються непридатними для використання в якості підакцизних товарів.

Також положеннями ст. 8 Директиви Ради 2008/118/ЄС передбачена солідарна податкова відповідальність кількох осіб за сплату акцизного податку. Встановлені правила проведення уповноваженими органами організаційно-правових заходів виявлення правопорушень, взаємодії, спільних заходів взаємного інформування органами податкового контролю, зокрема держав-членів відправки підакцизних товарів, щодо, наприклад, неприбуття товарів протягом одного місяця у пункт призначення та інших видів порушень податкового законодавства (ст. 10 Директиви Ради 2008/118/ЄС).

Відповідно до ч. 1 ст. 15 кожна держава-член визначає свої правила відносно виробництва, переробки та обігу підакцизних товарів, що підпадають під дію Директиви Ради 2008/118/ЄС. Процес виробництва, переробки та обігу підакцизних товарів, коли акцизний податок не був

сплачений, проводиться у режимі податкового складу. Відкриття та функціонування податкового складу організуються, відповідно до ч. 1 ст. 16 „уповноваженим складом” на підставі дозволів уповноважених органів державної влади для цілей запобігання будь-якого можливого ухилення чи зловживань. Основним обов’язком „уповноваженого складу” відправлення, а рівно як і „зареєстрованого вантажовідправника” (ст. 18), встановлено надання, при необхідності, гарантій для покриття ризику оподаткування, пов’язаного із процесом виробництва, переробки та обігом підакцизних товарів.

Одними із важливих елементів організаційно-правової структури податкового контролю сплати акцизного податку при переміщенні підакцизних товарів територією Співтовариства є превентивне електронне декларування господарських операцій поставки. Так, відповідно до процедури передбаченої положеннями ч. 2 ст. 20 Директиви Ради 2008/118/ЄС вантажовідправник повинен представити проект електронного адміністративного документу компетентним органам держав-членів відправки із використанням комп’ютеризованої системи, згаданої в ст. 1 Рішення № 1152/2003/ЄС. Компетентні органи держав-членів відправки здійснюють перевірку електронних даних в проекті електронного адміністративного документу. Там, де ці дані не є дійсними, вантажовідправник повинен бути терміново проінформований контролюючим органом. Якщо ці дані вірні, компетентні органи держава-член відправки повинні надати адміністративному документу унікальний код адміністративних повноважень і направляє його на вантажовідправника. У випадках переміщення підакцизних товарів територією ЄС, наприклад, від податкового складу відправника або від місця ввезення на будь-якому з напрямів, компетентні органи держави-члена відправки надсилають електронний адміністративний документ без затримки в компетентні органи держави-члена призначення, які повинні направити його вантажоодержувачу („уповноважений складом” або „зареєстрований вантажовідправник”). Особа

вантажовідправника, яка супроводжує підакцизні товари включається у друковану версію електронного адміністративного документа або будь-який інший комерційний документ із чітко обумовленим, унікальним адміністративним кодом посилання.

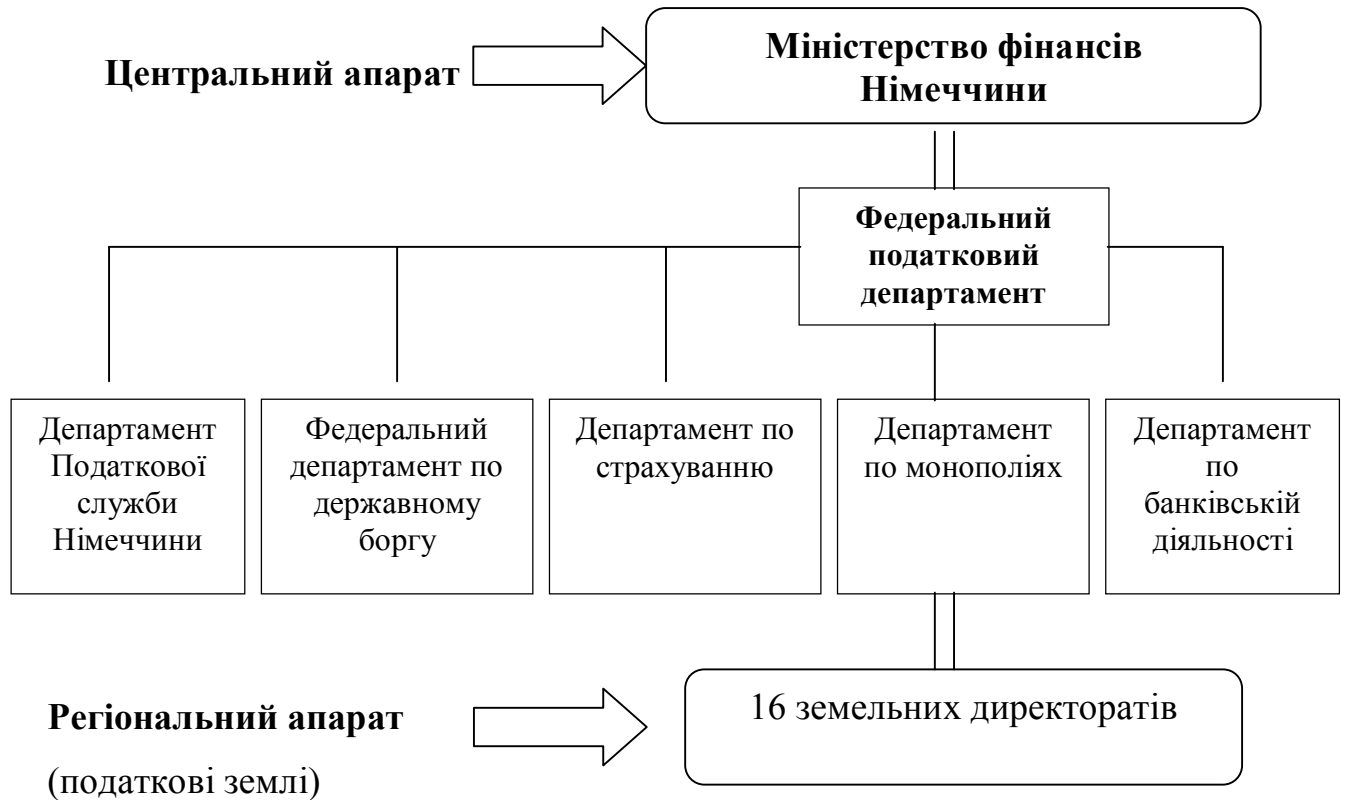
Заключний етап процедури превентивного електронного декларування господарських операцій поставки підакцизних товарів починається після отримання вантажоодержувачем підакцизних товарів в будь-якому з напрямів визначених у ст. 17 Директиви Ради 2008/118/ЕС. Вантажоодержувач без затримок і не пізніше п'яти робочих днів після закінчення руху підакцизних товарів, повинен направити компетентним органам належним чином обгрунтовану повідомлення щодо отримання, використовуючи комп'ютеризовану систему. Компетентні органи держав-членів призначення здійснюють електронні перевірки даних у повідомленнях про отримання і у випадку вірності даних у документах і факту поставки підакцизних товарів компетентні органи держави-члена призначення повинні підтвердити реєстрацію звіту вантажоодержувача про надходження і направити його в компетентні органи держави-члена відправки.

Норми Директиви Ради 2008/118/ЕС передбачають також порядок самодокументування і податкового контролю компетентних органів на основі паперового документообігу у випадку неможливості використання комп'ютеризованої системи. Кожна держава-член визначає ситуації, коли комп'ютеризованої системи можна вважати недоступними і правила і процедури, яких слід дотримуватися в цих ситуаціях.

**Досвід Німеччини.** Федеративна Республіка Німеччина (далі – ФРН) має 16 адміністративних регіонів, які називаються лендорами. До об'єднання західної і східної частин Німеччини на її території налічувалося 11 земель як територіальних одиниць. Після процесу об'єднання Західній Німеччині довелося зіткнутися з тим, що виникла необхідність відкривати податкові адміністрації на місцевому рівні і на території Східної Німеччини. Крім того, податкових інспекторів Східної Німеччини необхідно було навчати

працювати у режимі ринкової економіки. У Німеччині податкова служба входить до складу Міністерства фінансів як департамент (Схема 1) :

Міністерство фінансів Німеччини поділено на департаменти.



**Схема 1. Структура податкової служби в Німеччині**

Податкові інспекції входять до фінансової системи, структура побудови якої досить своєрідна. Вона відображає федеративну побудову держави, відносну самостійність земель: існує Федеральне міністерство фінансів і земельні міністерства фінансів. У кожній землі, крім того, існує так звана Верховна фінансова дирекція (Головне фінансове управління), підпорядкована одночасно і Федеральному, і земельному міністерствам фінансів (є і федеральним, і земельним органом). Верховній фінансовій дирекції підлегли податкові інспекції і митні органи [72, с. 226].

*Регулювання виробництва та обігу етилового спирту, алкогольної і спиртовмісної продукції на прикладі ФРН.*

До основних податків у податковій системі ФРН належать такі податки як, наприклад,

- податок на споживання спиртних напоїв, що був введений із 1887 р.;
- податок на ліцензію для продажу алкогольних напоїв на розлив [69, с. 3; 73].

ФРН залишається єдиною країною в ЄС, де зберігається державна монополія із регулювання обороту етилового спирту, виробленого, зокрема, великою кількістю дрібних і середніх селянських господарств з сировини сільськогосподарського походження. Основним нормативно-правовим актом у зазначеній сфері є федеральний Закон про монополію алкоголю (спирту) (Gesetz über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz – BranntwMonG) прийнятий 08.04.1922 р. із останніми змінами на липень 2009 року (Федеральний вісник законів). Структура Закона включає: Зміст. § 1 Предмет та сфера монополії; § 2. Монополія на імпорт (втратила чинність); § 3 Друга секція. Управління монополії [74].

За своїм змістом держмонополія є регулятором ринку спирту з соціально-політичної цілеустановкою, а за своєю формою – це фінансова монополія. Зазначені функції здійснює Федеральне монопольне управління обігу етилового спирту – Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (далі – ФМУ). Це відомство перебуває у сфері компетенції Федерального міністерства фінансів.

ФМУ було створено на підставі внесених змін до Закону про монополію за обігом спирту від 8.08.1951 р. в якості правонаступника Імперського монопольного управління. ФМУ очолюється президентом і складається з федеральної монопольної служби та департаменту з реалізації спирту сільськогосподарського походження. У віданні Департаменту з реалізації спирту знаходиться 9 регіональних відділень (спиртозаводів) з виробничими потужностями на рівні 80 млн. л., Кілька спеціалізованих складів,

транспортні засоби для перевезення спирту та інше майно. Цей департамент здійснює комерційні операції, представляє баланс доходів і збитків і річний звіт. Діяльність ФМУ фінансується з державного бюджету ФРН [75].

Головне завдання ФМУ полягає у підтримці традиційного виду промислу селянських господарств, не здатних самостійно витримати ринкової конкуренції, шляхом щорічної закупівлі у них за гарантованими цінами (вище ринкових) спирту-сирцю об'ємною міцністю близько 70%. Постачальники представляють собою дрібні винокурні (з річним обсягом виробництва від 300 л), які не мають ресурсів для самостійного виготовлення спирту-ректифікату. На своїх підприємствах ФМУ переробляє спирт-сирець у високоякісні види спирту, здійснює зберігання товару на власних (або митних) складах і здійснює реалізацію різних видів спирту-ректифікату. Відповідно до зазначеного вище закону ФМУ зобов'язана закуповувати спирт, вироблений:

- всередині монопольної сфери (тобто німецького походження);
- із певних видів сировини;
- в межах виробничих квот;
- за встановленими законом закупівельними цінами, орієнтованим на собівартість виробництва спиртових заводів, що працюють на вільному ринку.

Для приведення у відповідність цін пропозиції на німецький спирт з ринковими цінами (цінами інших країн Євросоюзу) ФМУ потребує, з урахуванням власних доходів, у щорічному фінансуванні із федерального бюджету. *Головним джерелом бюджетного покриття є податкові надходження від реалізації спирту.*

Основною сировиною для виробництва спирту-сирцю є картопля, зерно та фрукти (бурякова меляса з обігу виключена). У країні діє близько 24 тис. дрібних винокурень, що продають спирт-сирець ФМУ без сплати податків. Тому цей процес відбувається під контролем митних органів, які фіксують кількість товару, оформляють документи, пломбують упакування і т. д. Крім



того, згаданим винокурням, внаслідок їх малої потужності, надаються пільги зі сплати податку на спирт у разі продажу його на ринку. Держава підтримує функціонування цієї системи, як важливої складової частини аграрного ринку країни [75].

До предметів ведення ФМУ належить визначення контингентів, тобто свого роду ліцензій на виробництво спирту. Слід зазначити, що фактично виробництво спирту в країні обмежується рамками річних квот, які встановлюються в розрізі по виробниках і видам використовуваної сировини, виходячи з наявності складських запасів, прогнозу збуту, а також з урахуванням виділених коштів з федерального бюджету для закупівель спирту-сирцю.

Реалізацією спирту займаються згадані вище 9 регіональних відділень, мережа спеціалізованих складів, а також приблизно 24 фірми, з якими ФМУ має відповідні договори. Споживачами цього спирту є компанії, що виробляють спиртні напої та продовольчі товари, виробники лікарських препаратів, косметичних виробів та ін. Всього у ФРН є близько 30 тис. споживачів спирту [75].

Реалізований на вільному ринку через збутову мережу ФМУ спирт підлягає обкладенню спеціальним видом податку (Branntweinsteuer), який можливо охарактеризувати як акциз. Він становить 1303 євро за гекталітр. Надходження від цього податку до бюджету у середньому складає приблизно 18 млн євро у рік. Крім того, одночасно сплачується ПДВ у розмірі 16%. На ринок Німеччини етиловий спирт, що постачається із третіх країн підлягає обкладенню митом (за загальним правилом) у розмірі 19 євро за гекталітр. В окремих випадках ФМУ надає відстрочку платежу акцизу. Для цього потрібно надання офіційної заяви, при розгляді якої, зокрема, враховується податкова благонадійність заявника.

Мінфін ФРН має право з метою забезпечення податкових надходжень і підтримки стійкості податкової системи видавати нормативні акти, що

встановлюють обсяги виробництва спирту та порядок справляння податків, в першу чергу це стосується податкових ставок і податкових декларацій.

Таким чином, можна зробити висновок про те, що діюча в Німеччині система державного регулювання обігу спирту, центральною ланкою якої є ФМУ, по суті не є монополією в прямому сенсі, а є **інструментом державної підтримки малих і середніх (сільськогосподарських) виробників у вигляді фінансових субсидій та надання деяких пільг**. Держава поступово зменшує своє втручання в процеси регулювання цього ринку, послідовно проводячи лінію з його лібералізації. Свідченням тому є, зокрема, скорочення обсягів фінансової підтримки, а також досягнуту в 2004 р. з Євросоюзом угоду про повне припинення з 2010 року субсидування закупівель спирту-сирцю у сільськогосподарських виробників.

**Досвід Польщі.** Структура податкової адміністрації Польщі, на відміну від багатьох країн, має не три рівні, а два : центральний рівень; місцевий рівень [76, с. 26].

Сучасна податкова система Польщі має на центральному рівні при Міністерстві фінансів Податкову палату, яка займається питаннями податків і бюджетом. Міністерство фінансів поділено на управління по різних типах податків. Такий розподіл дуже важливий. Міністерство фінансів Польщі відповідає за формування податкової політики, проектування законів і здійснювати адміністрування податків.

Міністерство фінансів Польщі розподіляється на департаменти (управління): *управління непрямих податків*, що займається збором непрямих податків (ПДВ та спеціальні акцизні збори). Податки на товари і послуги сплачуються продавцем, але ця сума включається до ціни товару, яку сплачує покупець. Управління непрямих податків планує бюджет у розрізі цих податків. Спеціалісти, що розробляють законопроекти по непрямим податках, повинні також вміти розрахувати їх вплив на надходження до бюджету [76].

**Досвід Японії.** Національне податкове управління Японії, що займається стягуванням національних податків і зборів, налічує 11 районних податкових

управлінь, 518 окружних податкових служб і податкову службу Окінави. Національне податкове управління засновано в 1949 році. Центральна установа Національного податкового управління розташована в Токіо. Після перебудови Національного податкового управління в липні 1991 р. його центральна установа складається із секретаріату, начальника та трьох управлінь (оподаткування, обліку доходів і збору податків, перевірки рахунків і кримінального розслідування). Секретаріат, що очолюється заступником начальника, складається із семи відділів (узгодження, кадрів, обліку, планування соціальних питань, суспільних зв'язків, автоматичної обробки даних) та двох служб (господарських і міждержавних зв'язків). Управління оподаткування має шість відділів (прибуткового податку, майнового податку, корпоративного податку, податку на споживання, винного податку, зведень і перевірок) і юридичну службу, в якій працюють керуючі з оцінки майна, пивоварству і податку на споживання. Управління обліку доходів і збору податків складається з двох відділів. Управління перевірки рахунків і кримінального розслідування також має два відділи, у ньому працює керуючий з міждержавним розслідуванням податків [].

**Досвід Сполучених Штатів Америки.** Адміністрування податків Службою внутрішніх надходжень (податкова служба) США. До складу Міністерства фінансів США входять різні відомства і агентства, а саме: секретні служби, монетний двір, валютний ревізор, митниця, бюро державного боргу, бюро тютюнових і алкогольних виробів, вогнепальної зброї. Поряд з цим в структурі Міністерства фінансів США є служба внутрішніх надходжень - це податкова служба. Крім того, існує Федеральний правоохоронний навчальний центр, який є незалежним відомством. В Мінфіні один із заступників міністра відповідає за податкову політику. Він не є працівником податкової служби. Отже, у США податкову політику розробляє не податкова служба, а безпосередньо Казначейство і Мінфін [69, с. 16–22].

### **Висновки до Розділу 1**

1. Результати досліджень, свідчать, що введення податкових векселів у 1998 році (на суму акцизного збору за реалізований спирт етиловий, який використовувався на виготовлення лікарських засобів, пектину, есенцій та оцту харчових, ветеринарних препаратів і кремнійорганічних сполук), а також у 1999 році (щодо підтвердження зобов'язання із сплати суми акцизного збору у разі отримання спирту етилового неденатурованого,

призначеного для переробки на іншу підакцизну продукцію) позитивного ефекту щодо детінізації обігу спирту і алкогольних напоїв не надали.

Застарілі методи „екстенсивного” (за рахунок збільшення кількості контролюючих органів, працівників, постів, складів тощо) державного контролю в нових умовах господарювання та сучасній криміногенній обстановці не спроможні досягти мети на макро- та мікрорівні – попередження зловживань з товарно-матеріальними цінностями у суб’єктів господарювання, захист прав споживачів та здоров’я населення, забезпечення повної та своєчасної сплати податкових платежів до бюджету, реалізації соціальних програм у суспільстві, тощо. Тому, при розробці організаційно-правових та економічних передумов діяльності у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв необхідна розробка системних заходів, спрямованих на оновлення та удосконалення фінансово-господарської діяльності самих суб’єктів господарювання, що здійснюють свою діяльність у зазначеній сфері, включаючи розробку новітніх технологій електронного документування (обліку) бізнес процесів виробництва, торгівлі, перевезень, їх уніфікації на мікро-, макрорівні, та побудови на цій основі контрольних механізмів для попередження та виявлення правопорушень.

2. Податковий контроль у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв є видовою і специфічною складовою загальної системи державного регулювання, контролю і нагляду.

3. Однією із основних проблем правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв є невідповідність адміністративно-правового статусу Департаменту ДФС України встановленому у законодавстві правовому статусу ОДФС, а також предмета податкового контролю і необхідних компетенційних меж сфери контрольно-наглядової діяльності. ОДФС застосовуючи правові норми вирішує досить велике коло дрібних питань, які не повинен виконувати контролюючий орган. Наприклад, питання маркування продукції, погодження етикеток на продукцію, тощо, повинні належати до компетенції

інших державних органів. Тими ж етикетками мають займатися перш за все самі виробники, існує, наприклад, Державний департамент з інтелектуальної власності у складі Міністерства освіти і науки України, який може вирішувати питання стосовно прав на ту чи іншу марку тощо.

4. Функції, форми і засоби державного регулювання і контролю, що застосовуються Департаментом ДФС України, встановлюються складною і несистематизованою сукупністю нормативно-правових актів ДПА України та державних органів, що не мають єдиних принципів і необхідних елементів механізму державного контролю. Зазначений масив нормативно-правових актів встановлює хаотичну сукупність юридичних прав і обов'язків виробників підакцизних товарів та суб'єктів торгової діяльності, а також компетенцію регулюючих та контролюючих органів, що негативно впливає на результати їх діяльності.

Перспективне вирішення основних проблем правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв можливо шляхом прийняття системоутворюючих норм, принципів, видів та напрямів державного контролю, у т. ч. фінансового, податкового контролю. Визначення у Законі України № 481/95 окремого органу державного господарського регулювання і контролю із спеціальним статусом контролюючого органу галузевої компетенції, а також системи компетенційних норм за напрямками регулюючої та контрольної діяльності. Також у зазначеному законі доцільно передбачити переліки публічних юридичних прав і обов'язків основних учасників контрольних правовідносин. Норми Закону України № 481/95 для підвищення ефективності їх застосування необхідно сформулювати як процесуальні норми прямої дії, щоб не виникало потреби розробки додаткових підзаконних нормативно-правових актів (постановами КМ України, наказами ДПС України та інших державних органів влади).

На законодавчому рівні процедурно не достатньо урегульованою залишається сфера оптової та роздрібної торгівлі спиртом і алкогольними

напоями у зв'язку із відсутністю як загального системоутворюючого закону про внутрішню торгівлю так і галузевого.

5. Норми ПК України практично адаптували функції і повноваження ОДФС до специфіки регулюючої і контрольної діяльності у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв. Це виявилось зокрема у визначенні правової дефініції «податковий контроль» і включення у його поняття системи заходів, що вживаються контролюючими органами – дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Також у нормах ПК України передбачено специфічний вид документальних перевірок – фактичні перевірки, де визначено їх поняття і порядок проведення. Разом із цим розширення сфери правового регулювання нормами ПК України за рахунок зазначених вище та інших організаційно-правових заходів та уповноваження ОДФС щодо застосування функцій передбачених нормами Закону № 481/95-ВР, визначає правовий статус ОДФС як органів державного регулювання і контролю, зокрема у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв.

6. Директивою Ради 2008/118/ЕС (п. 15) встановлено, що так як перевірки повинні бути проведені у виробництві та сховищах підакцизних товарів, з метою забезпечення того, щоб податкові борги були зібрані, необхідно зберегти систему податкових складів, за умови отримання дозволу від компетентних органів, для полегшення проведення таких перевірок. У новітніх положеннях Директиви Ради 2008/118/ЕС збережено інститут уповноважених податкових складів основна функція яких є забезпечення гарантій сплати акцизного податку. Так, з метою забезпечення виплати акцизного податку у випадку відмови від виконання руху підакцизних товарів Держави-члени ЕС повинні вимагати гарантій, які повинні бути подані уповноваженими податкових складів відправлення або зареєстрованими вантажовідправниками. Система податкових складів та їх уповноважених, а також встановлений у Директиві Ради 2008/118/ЕС

порядок сплати акцизного податку сформовано для системи моніторингу, що повинна здійснюватися компетентними державними органами податкового контролю за допомогою комп'ютерної системи превентивного електронного декларування, а також звичайної паперової звітності.

7. Для більшого рівня ефективності контрольної діяльності використовуються компютеризовані системи моніторингу відповідно до порядку, встановленого Рішенням Європейського парламенту і Ради № 1152/2003/ЕС від 16.06.2003 р. про комп'ютеризацію руху і спостереження підакцизної продукції. Використання цієї системи, на відміну від паперових систем, прискорює необхідні формальності і спрощує моніторинг пересування підакцизних товарів у режимі призупинення сплати акцизного податку на території Співтовариства.

Також п. 22 Директиви Ради 2008/118/ЕС встановлений порядок інформування податкових органів держав-членів трейдерами щодо вантажів з підакцизними товарами, які відправлені або отримані.

Під час випуску для споживання, відповідно до п. 31 Директиви Ради 2008/118/ЕС необхідно проводити податкові маркування або національні розпізнавальні знаки. Маркування підакцизних товарів надає можливість уникнути подвійного тягара оподаткування при їх переміщенні та спрощує контроль за сплатою акцизного податку.

Для виноробної промисловості положення п. 32 Директиви Ради 2008/118/ЕС встановлюють необхідність звільнення Державами-членами їх від застосування певних звичайних вимог, пов'язаних із рухом та контролю акцизних товарів оскільки звичайна система контролю може поставити у непропорційне адміністративне навантаження на вина виробників.

8. Кожна держава-член ЄС визначає свої власні правила стосовно виробництва, обробки та збереження товарів, які підлягають сплаті акцизним податком.

Сплата акцизного податку здійснюється за процедурами, передбаченими законодавством держави-члена під час отримання підакцизних товарів. Якщо



останній не був сплачений, сплата акцизного податку, відбувається на податковому складі.

Держави-члени можуть застосовувати свої правила стосовно переміщення та зберігання сировинних матеріалів, які використовуються у виробництві або приготуванні товарів, що підлягають акцизному оподаткуванню.

9. Виходячи із рекомендацій міжнародної Лімської Декларації керівних принципів контролю необхідно встановити у нормах Конституції України основні положення державного контролю і нагляду у сфері економіки у Розділі «Економіка» й процедурні питання фінансового контролю у спеціальному законодавчому акті.

## РОЗДІЛ 2

### ПРАВОВИЙ РЕЖИМ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ВИРОБНИЦТВА І ОБІГУ СПИРТУ ТА АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ

#### 2.1. Правове забезпечення державного регулювання і податкового контролю у сфері виробництва спирту

Спиртова галузь України відіграє значну роль у забезпеченні галузей національної економіки сировиною, стабільних надходжень коштів до Державного бюджету України. Виробництво спирту етилового у сфері управління Мінагрополітики здійснюють 77 державних спиртових заводів сумарною потужністю 61,2 млн декалітрів в розрахунку на рік. Річне споживання спирту останнім часом з урахуванням поставок на експорт не перевищує 33,2 млн декалітрів. Внаслідок неповного завантаження потужностей спиртових заводів фінансово-господарська діяльність третини підприємств протягом останніх років є збитковою [78].

Проблеми правового регулювання податкового контролю на виробництві спирту пов'язані, насамперед, із проблемами більш загальної системи відносин, а саме державного регулювання, контролю й нагляду у сфері виробництва і обігу спирту, що складає певний єдиний механізм організаційно-правового впливу.

Крім цього необхідно урахувати, що державний контроль, у т. ч. податковий, у сфері господарювання досліджувався вченими як правова форма [79, с. 8; 80].

Відповідно до п. 61.1. ст. 61 ПК України передбачено поняття «податковий контроль» під яким визначається система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових

операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [56].

Визначення правової дефініції «податковий контроль» є, безумовно, позитивний аспект для практики. Крім цього, юридичне визначення поняття податкового контролю у ПК України формує певний методичний орієнтир як розвитку правового регулювання, так і дослідження проблем контрольної діяльності спеціально уповноважених ОДФС у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв. Разом із цим необхідно зазначити, що у сферу податкового контролю не можуть входити функції і повноваження щодо контролю дотримання законодавства з питань проведення ліцензування і патентування, оскільки ОДФС, що за нормами спеціального законодавства застосовують такі засоби державного регулювання у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв не мають правових підстав контролювати таку діяльність. Ліцензування і патентування є засобами державного регулювання і контрольованого впливу у сфері господарювання і можуть, також, виявляти своє призначення як контрольні механізми у сфері оподаткування і можуть бути застосовані контролюючими органами, але не контрольовані ними. У зв'язку із цим пропонуємо внести зміни у п. 61.1 ст. 61 ПК України щодо виключення слова «патентування» і «ліцензування».

Одним із аспектів проблем правового регулювання податкового контролю на виробництві спирту є юридичне визначення поняття спиртів у законодавстві, а також питання пов'язані із стандартизацією, сертифікацією та правового забезпечення організації контролю під час виробництва спирту.

У нормах ст. 14 п. 14.1.237 ПК України визначено поняття „спирт етиловий” під яким розуміється всі види спирту етилового, біоетанол, які зазначені у товарних позиціях 2207 та 2208 згідно з УКТ ЗЕД (Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності)<sup>7</sup>. Також у різних

---

<sup>7</sup> *Митний тариф України* – це систематизований згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності перелік ставок ввізного мита, яке справляється з товарів, що ввозяться на митну територію України. Товарною номенклатурою Митного тарифу України є Українська класифікація товарів

нормах ПК України використовуються такі терміни як, наприклад, спирту коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового (ст. 214 ПК України щодо визначення бази оподаткування акцизним податком) [56].

Так, зокрема, згідно із нормами Митного тарифу України до основних груп спиртів належить, наприклад:

1) спирт етиловий неденатурований, з концентрацією спирту 80 об. % або більше; спирт етиловий та інші спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, денатуровані, будь-якої концентрації (2207):

– спирт етиловий неденатурований, з концентрацією спирту 80 об. % або більше (2207 10 00):

– для медичних цілей та фармацевтичної промисловості (2207 10 00 10) інші (2207 10 00 90);

– спирт етиловий та інші спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, денатуровані, будь-якої концентрації (2207 20 00 00);

2) спирт етиловий неденатурований з концентрацією спирту менш як 80 об. %; спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, лікери та інші напої, що містять спирт (2208):

– спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки виноградного вина або вичавок винограду (2208 20);

– віскі (2208 30);

– ром і тафія (2208 40);

– джин та ялівцева настоянка (2208 50);

– горілка (2208 60);

– лікери і солодкі наливки (2208 70) та ін. [81].

Однією із проблем правового регулювання податкового контролю на виробництві спирту є невиконання органами державного регулювання і

---

зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД), яка базується на Гармонізованій системі опису та кодування товарів [82].

контролю вимог нормативно-правових актів і відсутності відповідних юридичних санкцій відповідальності представників органів державного регулювання. Так, Мінагрополітики неодноразово зверталось до Департаменту ДФС України стосовно критичної ситуації, яка складалася на багатьох спиртових заводах, пов'язаної із систематичним зволіканням у видачі нарядів на відпуск спирту на внутрішній ринок, що призводить до затоварювання спиртосховищ, зниження обсягів виробництва та, як наслідок, втрат державного бюджету. Практика дозвільних відносин Департаменту ДФС України та спиртозаводів мала ряд негативних факторів як наприклад:

1) наряди на відпуск спирту тривалий час не оформляються або оформляються дрібними партіями;

2) оформлення нарядів вимагає безпосередньої присутності керівників спиртових заводів та представників споживачів. При цьому Департаментом порушуються вимоги підпункту 3.4 Порядку оформлення нарядів на відпуск спирту, фракції головної етилового спирту та повернення спиртовмісних рідин, затвердженого наказом ДПА України від 31.03.2003 р. № 145, в частині прийняття рішення щодо видачі нарядів на відпуск спирту етилового впродовж трьох робочих днів [83].

Однією із проблем правового регулювання податкового контролю на виробництві спирту є відсутність ефективних стимулюючих правових умов розвитку державного внутрішнього контролю на державних унітарних підприємствах галузі.

Так, контрольна практика органів контрольно-ревізійної служби за 2008-2010 роки на підприємствах Державного концерну „Укрспирт” виявлено порушень на 1,2 млрд грн, із яких втрати фінансових і матеріальних ресурсів, спричинених внаслідок порушення норм законодавства, склали більше 36 млн грн. Більшість порушень відносились до таких видів діяльності:

– операцій державних закупівель за державні кошти товарів, робіт або послуг. Загальна сума таких порушень склала 902 млн. грн. (або 76%);

- прихована приватизація майна держпідприємств ДК „Укрспирт” шляхом доведення до банкрутства;
- отримання кредитних ресурсів у комерційних банках із передачею державного майна у заставу і стягнення наявної заборгованості із заробітної плати його працівникам за рішенням суду шляхом реалізації державного майна комерційним структурам;
- виробництво необлікованого спирту (поза робочий час за рахунок списаної сировини, електроенергії та ін. ресурси). У результаті контрольної діяльності контрольно-ревізійних органів було встановлено, що у сферу управління ДК „Укрспирт” на 2010 рік входило 92 підприємства, із яких господарську діяльність здійснювали 67, з них 44 підприємства були прибутковими [84].

Правовий режим державного регулювання і контролю за виробництвом та обігом спирту та спиртовмісної продукції встановлений системою таких нормативно-правових актів:

- у сфері загального порядку застосування засобів державного регулювання – Законом України „Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів” від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР (далі – Закон № 481/95-ВР);
- у сфері ліцензування – постанова КМ України від 29.12.2000 р. № 1755 „Про термін дії ліцензії на провадження певних видів господарської діяльності, розміри і порядок зарахування плати за її видачу”; постанова КМ України від 04.07.2001 р. № 756 „Про затвердження переліку документів, які додаються до заяви про видачу ліцензії для окремого виду господарської діяльності”; наказ Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва та ДПА України від 27.08.2002 р. № 93/395 „Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності щодо виготовлення парфумерно-косметичної продукції з використанням спирту етилового”; наказ Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва та ДПА України від 05.12.2002 р. 116/526 „Про

затвердження порядку контролю з додержанням Ліцензійних умов провадження господарської діяльності щодо виготовлення парфумерно-косметичної продукції з використанням спирту етилового”;

– у сфері державного податкового контролю – Порядок роботи представників органів державної податкової служби на акцизних складах та податкових постах, застверджено наказом ДПА України 11.01.2011 р. № 14;

– у сфері звітності та окремих податково-контрольних заходів на стадії виробничого процесу спирту – наказ ДПА України від 13.10.2005 р. № 449 „Про затвердження форм звітів щодо обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та інструкцій щодо їх заповнення”;

наказ ДПА України 12.12.2006 р. № 771 „Про затвердження Порядку пломбування місць можливого доступу до спирту на брагоректифікаційних апаратах підприємств – виробників спирту та спиртовмісної продукції всіх форм власності”;

Постанова КМ України від 27.12.2010 р. № 1257 „Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, авальованих банком (податкових розписок), що видаються до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, спирту етилового денатурованого (технічного) та біоетанолу, які використовуються суб'єктами господарювання для виробництва окремих видів продукції”;

– у сфері контролю за виробничими втратами спирту – наказ Комітету України з монополії на виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів (Держспецмонополія України) від 10.02.2000 р. № 14, зареєстрований в Мінюсті України 29.02.2000 р. № 111/4332 „Про затвердження Норм природних втрат спирту етилового при зберіганні, переміщенні, транспортуванні залізничним, водним, автомобільним транспортом та Інструкції про порядок їх застосування”;

– у сфері транспортування спирту – постанова КМ України від 16.12.2004 р. № 1689 „Про забезпечення траснпортування спирту етилового, коньячного і плодового у супроводженні представників органів державної податкової служби; „Інструкція про застосування форм товарно-

транспортних накладних на переміщення спирту етилового, високооктанових кисневмісних домішок та алкогольних напоїв”, затверджена наказом Мінтрансу від 28.04.2005 р. № 154, зареєстрованим Мініюсті 28.07.2005 р. № 817/11097;

– у сфері обігу спирту технічного – постанова КМ України від 06.06.2006 р. № 788 „Деякі питання обігу спирту етилового денатурованого (спирту технічного)” та ін.

Основні засади державної політики щодо регулювання виробництва спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного та спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного і спирту-сирцю плодового встановлені нормами Закону № 481/95-ВР [85]. Разом із нормами ПК України і Митного тарифу України, Законом № 481/95-ВР у ст. 1 визначені такі поняття як : спирт етиловий; спирт етиловий питний; спирт коньячний; спирт плодовий; біоетанол спирт-сирець виноградний; спирт етиловий ректифікований виноградний; спирт-сирець плодовий; спирт етиловий ректифікований плодовий; спирт етиловий ректифікований неденатурований; спирт етиловий ректифікований денатурований [85]. Крім цього у зазначеному законодавчому акті щодо спиртової галузі визначений юридичний порядок застосування основних засобів державного регулювання, елементів державного контролю і нагляду, заходи адміністративної відповідальності, більшість з яких застосовуються ОДФС зокрема Департаментом САТ ДПС України та його територіальними (регіональними управліннями).

Ринок спирту та алкогольної продукції не може функціонувати без визначених нормативів, правил, що організують і регулюють ринок, а також системи державного контролю, що у сукупності створюють необхідні умови для реалізації економічних прав учасників відносин [86]. Проте, на думку фахівців, адміністративно-правове регулювання підприємницької діяльності є необхідним елементом сучасної економічної діяльності [87, с. 428]. У цьому



зв'язку в умовах недосконалості законодавства виникла потреба, з одного боку, визначення юридичних засобів обмеження державного втручання у сферу господарювання, з іншого – забезпечення необхідного рівня суспільної безпеки.

У науковій юридичній літературі *державний контроль господарської діяльності* визначається як сукупність юридично значущих процедур, які здійснюються уповноваженими органами виконавчої влади міжвідомчої компетенції щодо перевірки відповідності фактичного стану впорядкованості господарських відносин за участю не підпорядкованих господарюючих структур правовим розпорядженням із поєднанням та комбінуванням чинників виробництва, встановлення фактів правопорушень та вжиття адекватних одержаному результату заходів коригування з метою забезпечення балансу між загальнодержавними та приватними інтересами в економічній сфері, економічної безпеки та реалізації конституційного права на підприємництво [79, с. 5].

У наукових джерелах в основі фінансового права під *об'єктом фінансового контролю органів ДПС* визнається дія чи бездіяльність платників податків, що оцінюється з погляду законності додержання ними податкового законодавства, правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати до бюджетів, державних цільових фондів відповідних платежів, а також інша діяльність, під час якої реалізується їх контрольна функція. У свою чергу, предметом фінансового контролю органів ДПС є документація, яка містить інформацію про діяльність відповідних суб'єктів щодо руху коштів, матеріальних цінностей. Розгляд контрольної функції органів ДПС та контрольних дій, що здійснюють ці органи дозволило зробити у науковій літературі висновок, що сфера контрольної функції ОДФС ширша, ніж та, що обумовлена податковим законодавством у понятті „податковий контроль” [62, с. 10].

Основним об'єктом фінансового контролю є “повнота та своєчасність надходження грошових коштів у публічні фонди, дотримання чинного законодавства під час їх розподілу та використання” [58, с. 536].

Враховуючи стан діяльності ОДФС ми приєднуємося із деякими застереженнями до висновків Л.М. Касьяненко про помилковість позиції, що контрольна діяльність органів ДПС України повністю охоплюється поняттям „податковий контроль”. За висновками вченого „органи ДПС України відповідно до чинного законодавства здійснюють саме державний фінансовий контроль”. Додатково, на нашу думку, функції, що здійснюють ОДФС і, зокрема, Департамент САТ ДПС України у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв предметно виходять за поняття „державний фінансовий контроль” і охоплюються поняттям „державного регулювання, контролю і нагляду у сфері господарської діяльності”.

Виходячи із аналізу норм ПК України на контролюючі органи, зокрема ОДФС у межах поняття „податковий контроль” покладено завдання, обов'язки, повноваження щодо здійснення системних заходів, щодо дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Відповідно до п.п. 20.1.29–20.1.30 ст. 20 ПК України ОДФС мають право здійснювати контроль за додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію СПД, видання ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до законів, з наступною передачею матеріалів про виявлені порушення органам, які видали ці документи, торгових патентів; видавати ліцензії на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до Закону [56].

Поняття „ліцензія” у податковому законодавстві використовується у значенні визначеному у ч. 3 ст. 14 Господарського кодексу України. За загальним правилом визначеним у господарському законодавстві

ліцензування, патентування певних видів господарської діяльності, а також квотування є засобами державного регулювання у сфері господарювання, спрямованими на забезпечення єдиної державної політики у цій сфері та захист економічних і соціальних інтересів держави, суспільства та окремих споживачів [65, с. 30–34]. Положення господарського та податкового законодавства кореспондується із науковими висновками про те, що:

1) в цілому, адміністративно-правове регулювання – це в основі державне регулювання, оскільки діюче адміністративне право встановлюється або санкціонується державою і, отже є державним регулятором [88, с. 174];

2) згідно із положеннями ст. 1 Лімської декларації керівних принципів контролю визначено, що контроль є не самоціль, а невідемна частина системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності й економії використання матеріальних ресурсів на найбільш ранній стадії для того, щоб мати можливість вжити корегуючих заходів, а в окремих випадках – притягнути до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну державі шкоду або здійснити заходи для запобігання таким порушенням у майбутньому [89, с. 42–51].

Ліцензуванню підлягають ті види діяльності, у стимулюванні розвитку яких зацікавлена держава, здійснюється з метою попередження можливих правопорушень, об'єктивно протиправних діянь і запобігання суспільно небезпечних дій через причини об'єктивного характеру, непідконтрольних людині, у тому числі при дії джерел підвищеної небезпеки [90, с. 7].

Результати юридичних досліджень свідчать про те, що контроль ОДФС України за підприємницькою діяльністю, яка підлягає ліцензуванню, як один із різновидів контролю податкових органів розуміється як “діяльність посадових осіб ОДФС України, що зорієнтована на встановлення відповідності підприємницької діяльності, яка здійснюється фізичними та юридичними особами, вимогам правильності, повноти нарахування,

своєчасності і повноти сплати ними загальнообов'язкових податкових платежів, а також *дотримання правил зайняття підприємницькою діяльністю й процедури ліцензування*" [49, с. 20]. Предметом контролю ОДФС України за підприємницькою діяльністю, яка підлягає ліцензуванню у наукових джерелах визначається відносини пов'язані із :

- обчисленням і сплатою податків та інших грошових зобов'язань (грошових документів; бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій, товарно-касових книг, інших документів незалежно від способу подання інформації (зокрема комп'ютерного),

- розрахунками за товари (послуги) та їх обліком (розрахункові книжки, книги обліку розрахункових операцій, прибуткові та видаткові касові ордери, касові книги, інші документи, що підтверджують факт розрахунку);

- показників реєстраторів розрахункових операцій, що застосовуються для розрахунків за готівку із споживачами;

- свідоцтв про державну реєстрацію СПД, спеціальних дозволів (ліцензій, торгових патентів) на здійснення окремих видів підприємницької діяльності; марок акцизного збору тощо [49, с. 20].

Відповідно до п. 14.1.61 ПК України ліцензування і квотування зовнішньоекономічних операцій; процедура видачі ліцензій на право імпорту, експорту – спирту, алкогольних напоїв включені у систему *заходів нетарифного регулювання*<sup>8</sup> [56].

У зв'язку із визначеною *системою засобів державного регулювання* господарської діяльності норми Закону України № 481/95-ВР встановлюють основні організаційно-правові вимоги та відповідальність стосовно виробництва спирту етилового та заходів державного контролю, зокрема такі.

1. Виробництво спирту етилового (у тому числі як лікарського засобу), спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового

---

<sup>8</sup> *Нетарифні заходи* визначаються в економічній літературі у межах поняття «нетарифні обмеження» під якими розуміється заходи держави (економічних, адміністративних та ін.) щодо регулювання (обмеження) зовнішньої торгівлі [91, с. 597].

ректифікованого плодового може здійснюватися *лише на державних підприємствах*, а біоетанолу – на підприємствах усіх форм власності за наявності у них *ліцензій*. Виробництво спирту-сирцю виноградного і спирту-сирцю плодового здійснюється суб'єктами господарювання за наявності ліцензій незалежно від форми власності з правом реалізації як сировини іншим суб'єктам господарювання, які мають ліцензії на виробництво спирту етилового, спирту етилового ректифікованого виноградного або спирту етилового ректифікованого плодового.

Ліцензії на виробництво спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового видаються, призупиняються та анулюються юридичним особам Департаментом САТ ДПС України та його територіальними структурними підрозділами.

У структурі Департаменту САТ ДПС України функціонують спеціалізовані відділи:

- відділ ліцензування та контролю за виробництвом спирту і спиртовмісної продукції;
- відділ ліцензування та контролю за обігом спирту та спиртовмісної продукції, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- відділ ресурсів, розподілу спирту та державних реєстрів місць зберігання спирту;
- відділ контрольно-перевірочної роботи [92].

Зазначені ліцензії видаються за заявою суб'єктів 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 спирту за умови, що використання таких приміщень та обладнання здійснює тільки один суб'єкт господарювання.

Функції з оформлення і видачі ліцензій на право імпорту, експорту спирту етилового, коньячного і плодового здійснює *відділ нетарифного регулювання департаменту зовнішньоекономічної політики* Міністерства економіки і торгівлі України за згодою Департаменту САТ ДПА України [93].

Основними умовами надання ліцензій ОДФС на виробництво спирту коньячного і плодового, що здійснюється суб'єктами господарювання незалежно від форми власності це наявність повного технологічного циклу виробництва коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією, забезпечені спеціальною тарою для витримки спиртів та кваліфікованими фахівцями.

2. Виробництво спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового та алкогольних напоїв здійснюється за наявності внесених до Єдиного реєстру місць зберігання спирту. При цьому приміщення, в яких здійснюється виробництво спирту етилового, та місця зберігання спирту, розташовані на державному підприємстві, яке виробляє спирт етиловий, вважаються акцизним складом.

У своїй діяльності представники ОДФС на акцизних складах та податкових постах керуються положеннями норм ПК України, Закону № 481/95ВР, Порядком роботи представників ОДФС на акцизних складах та податкових постах та іншими нормативно-правовими актами. Основним завданням представника ОДФС на акцизних складах та податкових постах є здійснення постійного безпосереднього контролю за дотриманням установленого порядку виробництва, зберігання, відпуску спирту, горілки і ЛГВ і сплати податків, а також за цільовим використанням спирту [94].

На акцизних складах, відповідно до ст. 2 Закону № 481/95-ВР постійно здійснюють контроль-наглядові заходи працівники ОДФС України за місцем розташування акцизного складу. Керівник ОДФС за місцем

розташування акцизного складу призначає свого представника (представників) на такому складі. Копія рішення про призначення представника (представників) ОДФС у день прийняття такого рішення надсилається власнику акцизного складу.

Відповідно до п. 1.3. Порядку роботи представників ОДФС на акцизних складах та податкових постах представник ОДФС здійснює

- контроль за надходженням спирту на підприємство;
- відпуском його у виробництво;
- бере участь в інвентаризаціях готової продукції,
- залишку спирту у спиртосховищі і незавершеному виробництві;
- постійний безпосередній контроль за дотриманням установленого порядку відпуску спирту;

– сплатою акцизного податку;

– цільовим використанням спирту [94]. Відповідні ОДФС контролюють роботу акцизних складів та податкових постів та згідно з наданою інформацією таких постів проводять аналіз діяльності підприємства щодо цільового використання спирту та обсягів виробництва продукції з його вмістом у відповідності із схемою контролю (Додаток А; Додаток Б).

3. *Стандартизація та сертифікація* виробництва спиртів є специфічними засобами державного регулювання господарської діяльності і водночас складовими національної *системи технічного регулювання*. Правові засади стандартизації визначені у нормах ГК України (ст. 15), Закон України Про підтвердження відповідності, Декрет КМ України від 10.05.1993 р. № 46-93 „Про стандартизацію і сертифікацію”. Центральний орган виконавчої влади у сфері стандартизації і сертифікації зі спеціальним статусом є Державний комітет України з питань технічного регулювання та споживчої політики. Сутність стандартизації, як засобу державного регулювання господарської діяльності полягає у встановленні правил, загальних принципів та характеристик для загального і багаторазового застосування з метою захисту життя, здоров'я та майна людини, охорони довкілля та

усунення загрози національній безпеці [65, с. 36]. У сфері господарювання застосовуються: державні стандарти України; кодекси усталеної практики; класифікатори; технічні умови; міжнародні, регіональні і національні стандарти інших країн (застосовуються в Україні відповідно до чинних міжнародних договорів). Застосування стандартів чи їх окремих положень є обов'язковим для: виробника чи постачальника продукції, якщо він склав декларацію про відповідність продукції певним стандартам чи застосував позначення цих стандартів у її маркуванні; виробника чи постачальника, якщо його продукцію сертифіковано щодо вимог стандартів, суб'єктів господарювання, якщо на стандарти є посилання в нормативно-правових актах [65, с. 35].

Відповідно до ст. 9 Закону України № 481/95-ВР виробництво спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового, повинні відповідати вимогам затверджених і зареєстрованих у встановленому законодавством порядку нормативних документів, які діють в Україні, наприклад:

– Державний стандарт України ДСТУ 3099-95 „Спирт етиловий ректифікований із меляси високоякісний. Технічні умови”. Чинний від 01.07.1996. Цей стандарт поширюється на спирт етиловий, ректифікований із меляси, високоякісний. Призначений для застосування в лікєро-горілчаному виробництві [95];

– Державний стандарт України „Спирт етиловий-сирець. Технічні умови” (Grude ethyl alcohol Specifications) ДСТУ 5042:2008 від 4.08.2008 р. Цей стандарт розповсюджується на етиловий спирт-сирець, отриманий із різних видів зерна (крім бобових культур), картоплі, цукрового буряка, цукру-сирцю, меляси та іншої цукро- крохмаломісткої харчової сировини, шляхом зброджування і наступної перегонки;

– ГСТУ 202.005-98 „Спирти етилові виноградні”; ТУ46.75.України 31-93 „Спирт етиловий ректифікований плодовый” та ін. [95].



Сертифікація на відповідність обов'язковим вимогам нормативних документів проводиться виключно в державній системі сертифікації [96]. *Сертифікація виробництва спирту* здійснюється з метою запобігання наданню послуг та реалізації продукції, що несуть загрозу життю, здоров'ю та майну громадян і довкілля, сприяння споживачеві у виборі продукції, створення умов для участі суб'єктів господарювання в міжнародному економічному, науково-технічному співробітництві та міжнародній торгівлі. Сертифікація є організаційно-правовий механізм (система) підтвердження відповідності якості продукції вимогам юридично визначеним стандартам.

Правові засади сертифікації в Україні встановлені нормами Закону України „Про підтвердження відповідності”. Цей Закон регулює відносини, що виникають у процесі підтвердження відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем екологічного управління, персоналу вимогам, встановленим законодавством України, і поширюється на виробників та постачальників продукції незалежно від форми власності і видів діяльності, на органи з сертифікації, випробувальні лабораторії, а також відповідні органи державної влади. Сертифікація у сфері, в якій вимоги до продукції та умови введення її в обіг регламентуються законодавством, є обов'язковою для виробника, постачальника чи уповноваженого органу сертифікації [65, с. 38]. Спирт етиловий, коньячний і плодовий, спирт етиловий ректифікований виноградний, спирт етиловий ректифікований плодовий підлягають, відповідно до норм ст. 10 Закону України № 481/95-ВР підтвердженню відповідності в законодавчо регульованій сфері шляхом *сертифікації*. Відповідність спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового підтверджується наявністю у їх виробника або імпортера *сертифіката відповідності* або *свідоцтва про визнання відповідності*. Реєстраційні номери сертифікатів відповідності або свідоцтв про визнання відповідності, виданих на спирт етиловий, коньячний і плодовий, спирт етиловий ректифікований виноградний, спирт етиловий

ректифікований плодовий зазначаються у документах, згідно з якими передається відповідна продукція.

Система державного фінансового контролю та система стандартизації та сертифікації за суспільно-економічним значенням у сфері виробництва та обігу спиртів і алкогольної продукції спрямована на забезпечення, насамперед, на еколого-харчову безпеку життя і здоров'я людини. Так відповідно до положень парламентських слухань на тему: «Сучасний стан та перспективи розвитку сільського господарства і харчової промисловості України» рекомендовано Верховній Раді України:

- про внесення змін та доповнень до деяких законодавчих актів України щодо сприяння *виробництву та використанню біологічних видів палива*;

- про внесення змін до деяких законів України щодо видачі експлуатаційних дозволів (реєстр. № 3227);

- розглянути питання про доцільність запровадження мораторію щодо внесення змін до законів України, які регулюють виробництво та обіг сільськогосподарської продукції, зокрема в частині переміщення через митний кордон України товарів груп 1-24 УКТ ЗЕД на підставі лише попереднього документального контролю (законопроект за реєстр. № 2766) та скасування сертифікації цієї продукції (законопроект за реєстр. № 2297) до приведення системи контролю харчових продуктів в Україні у відповідність із європейськими вимогами;

- внесення на розгляд Верховної Ради України таких проектів законів України (2.3): про внесення змін до ст. 14 Закону № 481/95 щодо вдосконалення відносин у сфері оптової торгівлі спиртом етиловим;

- розробити загальнодержавні програми щодо (2.6) розвитку виробництва біопалива та впровадження в Україні технологій з виробництва альтернативних джерел палива до 2020 року, передбачивши організацію виробництва біоетанолу на базі державного підприємства "Торговий дім «Етанол» з передачею йому 10 державних спиртових заводів, забезпечивши

у проекті Державного бюджету України на 2010 рік фінансування відповідного перепрофілювання спиртових заводів [97].

Окремо існує проблема впровадження на підприємствах державного і комунального сектору економіки, зокрема Концерну «Укрспирт», системи *державного внутрішнього фінансового контролю*. У зв'язку з наявністю у вітчизняному законодавстві прогалін тривалий час залишалися поза державним фінансовим контролем окремі важливі для держави сфери діяльності. Це, зокрема, стосується формування і виконання дохідної частини бюджетів усіх рівнів; діяльності таких органів державного і комунального сектору, як державні та комунальні підприємства, акціонерні, холдингові компанії, інші суб'єкти господарювання, у статутному фонді яких більш як 50 відсотків акцій (часток, паїв) належить державі та суб'єктам комунальної власності, інші підприємства, установи та організації, які використовують державне та комунальне майно; цільового використання коштів, що залишаються у розпорядженні СПД у разі надання їм податкових пільг; формування і використання коштів та майна державних цільових фондів. Проте в Україні не створено правового і методологічного забезпечення функціонування служб децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору [98].

Тому у повній мірі є необхідність формування єдиної системи юридичних норм спрямованих, з одного боку, на удосконалення відносин виробництва та обігу спиртів у перспективних соціально-економічних напрямках розвитку, з іншого – адекватної виробничим відносинам системи державного контролю й нагляду, що сприяє їх розвитку, організації взаємодії органів державного управління, регулювання, контролю і нагляду – ОДФС, Держспоживстандарту, Мінекономіки, Мінагрополітики. Правовий механізм такої взаємодії повинен чітко передбачати розподіл функцій та повноважень у сфері виробництва та обігу спиртів та алкогольної продукції. Організаційно забезпечувати таку взаємодію і координацію повинен єдиний уповноважений орган державного регулювання, контролю і нагляду. Правові засади взаємодії

і координації державних органів у сфері виробництва та обігу спиртів та алкогольної продукції повинні бути чітко визначені відповідно до норм Конституції України у галузевому законодавчому акті.

*Одним із основних механізмів контрольної-наглядової діяльності у сфері виробництва та обігу спирту є встановлений у нормативно-правових актах порядок визначення виробників і покупців. Відповідно до норм Порядку визначення виробників і покупців спирту та здійснення контролю за його обігом, що затверджений Постановою КМ України „Про затвердження Порядку визначення виробників і покупців спирту та здійснення контролю за його обігом” від 29.08.2002 р. № 1266 (далі – Постанова КМ України № 1266) визначено механізм здійснення контролю за обігом спирту, що поширюється на СПД, постачальників, у тому числі виробників (далі – постачальники), і тих, що провадять його закупівлю (далі – покупці), незалежно від форми власності.*

Визначений у постанові КМ України № 1266 контрольний механізм побудований у декількох сегментах:

- 1) контрольний механізм поставки спирту, у т. ч. під час транспортування;
- 2) контрольний механізм придбання спирту (режим покупця).

На підставі аналізу галузевих нормативно-правових актів необхідно зазначити, що державний контроль у сфері виробництва спирту спрямований на виробничі і договірні правовідносини щодо виробництва і поставки спирту. При цьому використовується система обороту звітної-контрольної документації суб'єктів господарювання та адміністративній системі реєстрації, обліку, спостереження та фактичного супроводження ОДФС. Зокрема така система сформована із декількох рівнів.

## **I. Зовнішньоорганізаційний рівень уповноважених державних органів господарського регулювання і податкового контролю.**

1. З метою формування обсягів виробництва спирту *визначаються умови, строки, обсяги потреб та інші істотні умови договорів поставки*

*спирту*. Сторонами поставки спирту виступають: а) покупці (лікеро-горілчані заводи та ін. споживачі) та постачальники спирту (спиртозаводи). Договори формується згідно із примірним зразком, що затверджується спільним наказом Мінагрополітики та ДПС України.

2. Проекти договорів направляються до державних уповноважених органів господарського управління, до сфери управління яких належать постачальники. Органи господарського управління :

- затверджують а) обсяги виробництва та б) обсяги споживання;
- оформляють і затверджують *рознарядки*, крім інших даних визначається обсяг і мета використання спирту. Рознарядки направляються до Департаменту САТ ДПС України.

3. Департамент САТ на підставі *рознарядок та довідок* виданих ОДФС за місцем реєстрації субєкта господарювання – оформляє і видає *наряди на відпуск спирту для споживання на внутрішньому ринку*. Наряди видаються двох основних форм – наряд на відпуск спирту і наряд на фракцію головної етилового спирту (ФГЕС).

## **II. Рівень внутрішньоорганізаційного контролю суб'єктів господарювання (спиртозаводів) при відвантаженні спирту.**

1. Постачальники спирту (спиртозаводи) подають звіти про відвантаження спирту.

2. Відвантаження спирту для виробництва лікарських засобів здійснюється у межах квот, що затверджуються КМ України. Відпуск спирту без ліцензії на оптову торгівлю проводиться закладам охорони здоров'я та підприємствам зооветеринарним постачальникам.

3. Оформлення документів на відвантаження спирту та ФГЕС здійснюється посадовими особами, уповноважених на такі функції наказом керівника спиртозаводу.

4. Відвантаження спирту етилового з акцизного складу здійснюється на підставі дозволу уповноважених осіб ОДФС на цьому складі. Дозвіл з

акцизного складу видається за умови сплати акцизного податку (безпосередньо у грошовій формі або із оформленням податкового векселя)

### **III. Рівень державного контролю під час транспортування спирту.**

1. На відпущений спирт незалежно від напрямів його використання, постачальником заповнюється товарно-транспортна накладна, а у разі транспортування автомобільним транспортом – заповнюється спеціальна ТТН, що є документом суворої звітності. Режим перевезення спирту підлягає заходам контролю під час перевезення небезпечних вантажів.

2. Транспортування спирту здійснюється за умови попереднього інформування ОДФС та забезпечення безпосереднього супроводу представниками ОДФС та відповідно до вимог законодавства з питань перевезення небезпечних вантажів. Порядок надання інформації про транспортування та контроль за таким транспортуванням визначається Держмитслужбою, МВС, Мінтрансом.

### **IV. Рівень організації контролю суб'єктів господарювання покупців спирту (лікеро-горілчаних заводів та ін.) при придбанні спирту.**

1. При придбанні спирту покупець надає постачальнику (спиртозаводу) наряд, довідку ОДФС, довіреність покупця за встановленою формою у разі отримання спирту представником покупця у постачальника.

2. Покупцям забороняється а) використовувати не за призначенням; б) продавати іншим особам (крім оптової торгівлі заладам охорони здоров'я та зооветеринарного постачання на медичні та ветеринарні цілі); в) передавати іншим СПД у т.ч. у борг або обмінювати.

Також положення Порядку визначення виробників і покупців спирту та здійснення контролю за його обігом затвердженого Постановою КМ України № 1266 передбачає порядок контрольованого документування покупця у разі припинення діяльності або закінчення дії ліцензії.

Аналіз документообігу та нормативно-правових актів у сфері виробництва спирту надав можливість визначити *основні групи заходів як*

*внутрішньоорганізаційного господарського контролю так і зовнішнього державного фінансового контролю. Зокрема до них віднесені такі групи:*

1. Заходи пов'язані із організацією виробництва спирту.

1.1. Заходи пов'язані з ліцензуванням виробництва (реєстраційно-дозвільні).

1.2. Заходи пов'язані з визначенням виробників та покупців спирту.

2. Заходи пов'язані із прийманням сировини на спиртозавод.

2.1. Заходи пов'язані із забезпечення контролю безпеки сировини та метрологічного нагляду за надходженням сировини.

3. Заходи пов'язані із випуском готової продукції (спирту) з цеху.

3.1. Заходи пов'язані із забезпеченням якості продукції та підтвердження відповідності продукції.

3.2. Заходи пов'язані із прийманням, зберіганням у спиртосховищі готової продукції (спирту). Контроль щодо місць зберігання готової продукції (спирту).

4. Заходи пов'язані із відпуском та транспортуванням товару (спирту).

4.1. Заходи пов'язані із постачанням та транспортуванням етилового спирту замовникам за видами.

4.2. Заходи пов'язані із самодокументуванням результатів роботи підприємства виробника спирту.

4.3. Заходи пов'язані із відпуском спирту за напрямками використання.

4.4. Заходи пов'язані із імпортом, експортом товару (спирту).

Також, постанова КМ України № 1266 передбачає *заходи державного фінансового контролю* ОДФС, Департаменту САТ ДПС України і предмет правопорушень. Так, відповідно до п. 15 працівниками департаменту та його регіональних управлінь у разі встановлення порушень *обліку та зберігання спирту* проводиться *інвентаризація* спирту, водно-спиртової рідини на всіх стадіях технологічного процесу і готової продукції з вмістом спирту та марок акцизного збору в місцях їх зберігання. Для проведення перевірки зазначені працівники мають право безперешкодного доступу на територію всіх цехів і

дільниць, спиртосховищ, складів підприємств та організацій згідно з їх режимом роботи [53].

Постачальники і покупці спирту щомісяця надають ОДФС за місцем реєстрації *звіти про обсяги виробництва і реалізації спирту (у тому числі на експорт) та про обсяги його надходження і використання* за формою, затвердженою ДПС та погодженою з Держкомстатом.

До інших контрольних засобів у сфері обігу спирту належать інформаційно-правові методи реєстрації. Зокрема до них можна віднести:

1) Єдиний державний реєстр виробників спирту де реєструються виробники спирту – адміністратор ДПС України;

2) Єдиного реєстр місць зберігання спирту де реєструються місця зберігання спирту – адміністратор ДПС України;

3) Реєстр суб'єктів господарювання, які здійснюють оптову торгівлю спиртом коньячним на підставі ліцензії на виробництво коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією – адміністратор ДПС України;

4) Реєстр суб'єктів господарювання, які здійснюють імпорт, експорт спирту коньячного – адміністратор Мінекономіки [55].

До регулюючих і контролюючих засобів у сфері виробництва і обігу спирту технічного затвердження переліку підприємств-виробників та квот відвантаження:

1) затвердження переліку державних підприємств – виробників спирту етилового денатурованого (спирту технічного) для потреб підприємств;

2) затвердження переліку підприємств – виробників продуктів органічного синтезу та квоти відвантаження їм спирту етилового денатурованого (спирту технічного) на відповідний рік.

**Імпорт, експорт спирту етилового, торгівля спиртом.** Рекомендаціями парламентських слухань на тему: „Сучасний стан та перспективи розвитку сільського господарства і харчової промисловості України” було запропоновано внесення змін до статті 14 Закону № 481/95-ВР щодо вдосконалення відносин у сфері оптової торгівлі спиртом етиловим [97].



Імпорт, експорт або оптова торгівля спиртом етиловим і плодовим, спиртом етиловим ректифікованим виноградним та плодовим здійснюються за наявності ліцензій лише державними підприємствами або організаціями, спеціально уповноваженими на це КМ України, за винятком оптової торгівлі спиртом етиловим на медичні та ветеринарні цілі, яка може здійснюватися за наявності ліцензії закладами охорони здоров'я та підприємствами або організаціями зооветеринарного постачання незалежно від форм власності. КМ України веде реєстр зазначених закладів охорони здоров'я та підприємств зооветеринарного постачання [85].

Імпорт, експорт або оптова торгівля спиртом коньячним здійснюються за наявності ліцензій спеціалізованими коньячними підприємствами, які забезпечені дубовою тарою для витримки коньячного спирту, кваліфікованими фахівцями та власними виробничими потужностями з виробництва коньячного спирту і коньяку. Перелік указаних підприємств затверджується КМ України.

Оптовий продаж спирту-сирцю виноградного і спирту-сирцю плодового здійснюється виробниками СПД, що одержали ліцензію на виробництво спирту етилового ректифікованого виноградного або спирту етилового ректифікованого плодового .

Роздрібна торгівля спиртом етиловим, коньячним і плодовим, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодовим забороняється. Забороняється, також реалізація спирту на внутрішньому ринку понад встановлені квоти [53].

## **2.2 Правовий режим податкового контролю на виробництві алкогольних напоїв**

Для організації виробництва алкогольних напоїв, відповідно до вимог чинного законодавства, необхідне оформлення наступних документів:

- ліцензії на виробництво [85];
- сертифікату відповідності виробництва;
- отримання довідки встановленого зразка про внесення місця зберігання спирту до Єдиного державного реєстру.

Для отримання лімітів на спирт для виробництва ЛГВ необхідно оформити наступні документи:

- лист до концерну „Укрспирт” про виділення лімітів на отримання спирту;
- розрахунок потреби спирту, згідно з обсягами виробництва;
- ліміт, який виділений концерном „Укрспирт”;
- лист до ОДФС про видачу довідки про обсяги та мету використання спирту (2 прим.).

Для отримання в ОДФС за місцем реєстрації СПД „Довідки про мету та використання спирту”, необхідно подати наступні документи:

- копію повідомлення концерну “Укрспирт” про отримання лімітів на спирт;
- розрахунок потреби у спирті згідно з обсягами виробництва продукції та нормами витрат спирту;
- копію довідки про внесення місця зберігання спирту до Єдиного державного реєстру;
- копію ліцензії на виробництво алкогольних напоїв.

На підставі „Довідки про обсяги та мету використання спирту” отримується наряд на отримання спирту (2 прим.). Після цього складається

договір із постачальником на відвантаження спирту (передбаченого нарядом).

Виробництво алкогольних напоїв здійснюється СПД незалежно від форм власності за умови одержання ліцензії на виробництво, з додатком до ліцензії, де визначений перелік асортименту продукції, що має виробляти конкретне підприємство та за наявності внесених до Єдиного реєстру місць зберігання спирту [85]. Ліцензії на виробництво алкогольних напоїв видаються, призупиняються та анулюються Департаментом САТ ДПС України [64]. Ліцензії на право імпорту, експорту алкогольних напоїв видаються СПД, що зареєстровані в установленому порядку, незалежно від форми власності Мінекономіки за згодою Департаменту САТ ДПС України, окремо на кожний вид зовнішньоекономічної діяльності [93].

Підприємства, виробничі цехи, дільниці, лабораторії та інші структурні підрозділи, які здійснюють виробництво і контроль за виробництвом алкогольних напоїв, підлягають обов'язковій *атестації на відповідність* вимогам, що встановлені чинними законодавчими актами України щодо забезпечення безпеки життя та здоров'я людей, охорони навколишнього природного середовища, повного технологічного циклу виробництва, а також відповідність санітарним, пожежним, екологічним нормам і правилам [85].

Атестація виробництва для виготовлення алкогольних напоїв здійснюється Держстандартом у відповідності до Порядку проведення атестації виробництва спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів [99].

Розподіл спирту між СПД – резидентами здійснюється Департаментом САТ ДПС України шляхом оформлення *наряду на відпуск спирту* безпосередньо покупцям лише за *рознарядками органів виконавчої влади*.

У рознарядках обов'язково зазначаються ідентифікаційний код, банківські реквізити, адреса покупця, мета використання спирту, а також номер і дата видачі ліцензії на здійснення покупцем діяльності щодо виробництва алкогольної продукції. Наряд на відпуск спирту є документом

суворої звітності, внесення змін до якого забороняється. Відпуск спирту та фракції головної етилового спирту без наряду забороняється [53].

Покупці спирту (виробники алкогольної продукції) не пізніше ніж 1 жовтня року, що передує плановому, подають до Державного департаменту продовольства Міністерства аграрної політики України (далі – Держпрод) замовлення:

- міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, до сфери управління яких належать СПД (далі – центральні органи виконавчої влади);
- СПД, що не належать до сфери управління центральних органів виконавчої влади (далі – СПД).

До замовлення на отримання спирту додають:

а) центральні органи виконавчої влади:

- зведений розрахунок потреби в спирті за напрямками його використання;
- копію звіту про надходження та використання спирту за попередній період;

б) СПД, що використовує спирт для виготовлення продукції:

- розрахунок потреби в спирті згідно з обсягами виробництва продукції та нормами витрат спирту за напрямками його використання, підписаний керівником та головним бухгалтером покупця спирту (ЛГЗ) і завірений печаткою;
- копію довідки про внесення місця зберігання спирту до Єдиного державного реєстру;
- копію ліцензії на виробництво продукції, яка підлягає ліцензуванню або копію статуту підприємства, яке випускає неліцензійну продукцію;
- копію свідоцтва про державну реєстрацію (перереєстрацію) СПД - юридичної особи;
- копію звіту про надходження та використання спирту з відміткою ОДФС, завірену печаткою СПД.

Замовлення на отримання лімітів на спирт та вищевказані документи, подають в одному пакеті та реєструють у Держпроді.

Держпрод на підставі зазначених замовлень:

1) проводить аналіз їх обґрунтованості;

2) визначає потребу в готовій продукції;

3) подає Міністерству аграрної політики України пропозиції щодо обсягів споживання спирту та виробництва продукції з його використанням у наступному році за напрямками постачання.

Мінагрополітики України до 1 листопада року, що передує плановому, вносить зазначені пропозиції в Мінекономіки для розгляду та виділення лімітів на спирт. На підставі визначених Мінекономіки річних і квартальних лімітів на споживання спирту Держпрод у п'ятиденний термін готує „Рознарядки на відпуск спирту етилового покупцям” на відпуск спирту покупцям у трьох примірниках. Кожний примірник рознарядки підписується головою Держпроду (або його заступником) та реєструється в „Журналі обліку рознарядок”. Перший примірник рознарядки надсилається на адресу покупця або видається його представнику з відміткою в журналі обліку рознарядок. Другий надсилається Департаменту САТ ДПС України. Третій примірник рознарядки залишається в Держпроді разом з документами, на підставі яких оформлено рознарядку.

Покупцям, які придбали спирт, забороняється використовувати його не за призначенням, продавати, а також обмінювати. Повернення покупцем спирту, спиртовмісних рідин виробникам спирту у разі припинення діяльності, закінчення терміну дії ліцензії та в інших випадках (за наявності об'єктивних причин та з відома Департаменту САТ ДПС України) здійснюється виключно на підставі наряду. Мета використання спирту покупцями може бути змінена з дозволу Департаменту САТ ДПС України.

Невиправний брак, який утворився в процесі виробництва алкогольних напоїв, передається для промислової переробки підприємству – виробнику спирту також за нарядом Департаменту САТ ДПС України.

Постачальник (спиртозавод) і покупець (лікєро-горілчаній завод) щомісяця, не пізніше 20 числа місяця, що настає за звітним, подають до ОДФС за місцем реєстрації звіти про обсяги виробництва та реалізації спирту (в тому числі на експорт) (форма № 1-РС (місячна)) та про надходження та використання спирту виробниками спиртовмісної продукції (форма № 2-РС (місячна)) погоджені з Держкомстатом.

Для отримання в ОДФС за місцем реєстрації СПД „Довідки про обсяг і мету використання спирту” виробником алкогольної продукції подається:

- копія „Повідомлення про отримання лімітів на спирт”;
- „Розрахунок прогнозної потреби спирту”, згідно з обсягом виробництва продукції та нормами витрат спирту, підписаний керівником та головним бухгалтером СПД - покупця спирту і скріплений печаткою;
- копія „Довідки про внесення місця зберігання спирту до Єдиного реєстру”;
- копія „Ліцензії на виробництво продукції”, яка підлягає ліцензуванню, або копія статуту підприємства, яке випускає неліцензійну продукцію.

Кожний примірник довідки підписується керівником ОДФС (або його заступником), скріплюється печаткою та реєструється в журналі, форма якого затверджується ДПС України. Перший примірник довідки видається під розписку уповноваженій особі суб'єкта підприємницької діяльності, другий – надсилається Департаменту САТ ДПС України, третій примірник, на якому робиться відмітка про отримання довідки покупцем із зазначенням ініціалів, прізвища і посади уповноваженої особи покупця, зберігається в органах державної податкової служби у справі покупця.

Розрахунки за спирт та фракцію головну етилового спирту здійснюються виключно у безготівковій формі через установи банків безпосередньо покупцем (лікєро-горілчанім заводом) у відповідності Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті [100].

**Документування приймання та зберігання спирту для виробництва алкогольних напоїв.** Після одержання наряду на спирт від Департаменту

САТ ДПС України покупець спирту зобов'язаний письмово повідомити постачальнику прізвище, ім'я та по-батькові особи, яка отримуватиме спирт самовивезенням, а також номер і серію довіреності на отримання спирту.

Для отримання спирту виробник алкогольної продукції надає постачальнику наступні документи:

- довідку ОДФС за місцем реєстрації виробника алкогольних напоїв, у якій зазначається обсяг і мета використання спирту;

- наряд на отримання спирту Департаменту САТ ДПС України за формою № Н-1 (спирт) за поданням концерну „Укрспирт” (ліміти на спирт) та форми № Н-2 (спирт) суб'єктами підприємницької діяльності, які мають ліцензію на експорт спирту (далі – спецекспортери);

- „Довіреність на отримання спирту”, тари, етикетки, пробки, інгредієнтів за встановленою формою на отримання спирту;

- „Рахунок фактура” (у випадку здійснення попередньої оплати за спирт згідно договору купівлі-продажу);

- „Товарно-транспортна накладна” на відпуск спирту (форма № 1-ТН спирт у разі відвантаження спирту автомобільним транспортом);

- „Податкова накладна”;

- „Акт відвантаження і приймання спирту” (форма № П-24).

На підставі цих документів виробники спирту здійснюють відвантаження спирту автомобільним або залізничним транспортом з випискою відповідних товаросупровідних документів.

При надходженні спирту покупець (ЛГЗ) складає „Повідомлення про отримання спирту”, яке не пізніше двох днів надсилає листом або іншими засобами зв'язку до РУ Департаменту САТ ДПС України за місцезнаходженням покупця. Зазначене управління на протязі одного робочого дня після надходження „Повідомлення” від покупця, за встановленою формою, подає до РУ Департаменту САТ ДПС України за місцезнаходженням постачальника „Повідомлення про обсяги отриманого спирту”. На підставі отриманих повідомлень РУ Департаменту САТ ДПС

України за місцезнаходженням покупця здійснює аналіз повноти обсягу надходження спирту до покупців та правильності застосування граничнодопустимих норм втрат спирту.

Прийом спирту здійснюється, відповідно до Інструкції з приймання, зберігання, відпуску, транспортування та обліку етилового спирту [104], безпосередньо на території заводу-виробника алкогольних напоїв або пристанційній базі. Одночасно заповнюються всі реквізити „Акту відвантаження і приймання спирту” (форма № П-24) (права сторона). Одержувач після заповнення правої частини лицьової сторони акту і його зворотного боку один екземпляр акта повертає заводові-відправникові.

Зворотний акт при відсутності понаднормативних втрат спирту під час транспортування долучається до бухгалтерської проводки на списання відпущеного спирту заводом-відправником.

Спирт на підприємствах-виробниках алкогольних напоїв оприбутковується на підставі :

- „Товарно-транспортної накладної” (форма № 1-ТН спирт) на перевезення спирту етилового;
- „Податкової накладної”;
- „Сертифікату відповідності”, „Посвідчення якості” ;
- „Акту відвантаження і приймання спирту” (форма № П 24).

Допоміжні матеріали на виробництво горілки надходять за видатково-прибутковими накладними.

Виробництво алкогольних напоїв здійснюється з використанням спирту етилового ректифікованого, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового. Використання інших видів спирту для виробництва алкогольних напоїв і харчових продуктів забороняється [85].

Отримання спирту етилового для виробництва алкогольних напоїв здійснюється у відповідності до норм Міждержавного стандарту ГОСТ 5964-93 „Спирт етиловий. Правила приймання та методи аналізу” (Ethanol



Acceptance rules and test methods). Дата введення стандарту 01.01.1995. Дата введення в Україні 01.01.1997. Введений замість ГОСТ 5363-82. Цей стандарт розповсюджується лише на горілки і горілки особливі та встановлює правила приймання і методи аналізу [95]. Крім цього, отримання спирту здійснюється згідно з постановою КМ України „Про затвердження Порядку визначення виробників і покупців спирту та здійснення контролю за його обігом” від 29.08.2002 р. № 1266 [53] за договорами купівлі-продажу (тара, спирт, етикетка, пробка, інгредієнти) та поставки.

Приймання, зберігання, відпуск та облік спирту етилового та ФГЕС здійснюється у відповідності до Інструкції з приймання, зберігання, відпуску, транспортування та обліку етилового спирту [101] і фіксується у наступних документах:

- „Журналі обліку відмірів спирту” (форма № П-23);
- „Акті про відвантаження та приймання спирту” (форма № П-24);
- „Журналі обліку руху спирту в цистернах” (форма № П-22);
- „Журналі обліку руху спирту в спиртосховищі” (форма № П-20).

Результати інвентаризації спирту відображаються в „Акті інвентаризації спирту” (форма № П-27).

Спирт етиловий приймається завідуючим спиртосховищем (складом) за умови обов'язкової присутності, затвердженої керівником, комісії підприємства (організації), обов'язковій участі інженера-хіміка чи техника-хіміка лабораторії, де вони є, або іншої компетентної особи, спеціально на це уповноваженої керівництвом підприємства.

Спирт приймається тільки через мірники, що пройшли у встановлені строки державну повірку та мають пломби або клейма державного повірителя, а також свідоцтва про їх повірку. Приймання спирту здійснюється повними мірниками у відповідності з пунктом 2.1.3 вищевказаної Інструкції [101]. Після відібрання проб та проведення аналізів цих проб всі показники, на підставі яких визначена кількість спирту, відображаються в „Журналі обліку відмірів спирту” (форми № П-23).

Отримувачі спирту, що не мають технічних мірників, складський та бухгалтерський облік прибуткування спирту ведуть за масою і вмістом безводного спирту.

Бухгалтерією підприємства (організації) після закінчення отримання кожної партії спирту проводиться звірка обліку відмірів спирту з даними, зазначеними в прибуткових документах на отриманий спирт. Спирт у безводному вимірюванні оприбутковується отримувачем у кількості, фактично встановленій при прийманні, що фіксується в „Акті про відвантаження та приймання спирту” (форма № П-24). Відповідальність за прийняту кількість спирту несе отримувач.

**Документування отримання безгосподарського, конфіскованого спирту. Оформлення нарядів на повернення спирту.** Документування отримання безгосподарського, конфіскованого спирту здійснюється на підставі нарядів на відпуск спирту, та інформації, що надається Департаментом САТ ДПС України органами, що вилучили такий спирт, із зазначенням кількості в декалітрах та місця перебування [53].

Для виготовлення харчових продуктів не використовується спирт, який визнаний безхазяйним чи конфіскованим або таким, що перейшов у власність держави з інших підстав, та (або) виробника якого не визначено.

Оформлення нарядів на повернення спирту, ФГЕС, спиртовмісних рідин і невикористаного спирту підприємствами, які припинили діяльність або в яких закінчився термін дії ліцензії та в інших випадках (за наявності об’єктивних причин), безпосередньо виробникам спирту проводиться на підставі відомостей ОДФС щодо залишків спирту на таких підприємствах і даних про кількість і місце його перебування. Невиправний брак, який утворився в процесі виробництва алкогольних напоїв, передається для промислової переробки підприємству – виробнику спирту за нарядом Департаменту САТ ДПС України.

Інформація Мінекономіки, рознарядки органів виконавчої влади, інформація органів, що вилучають спирт, звернення СПД розглядаються

Департаменту САТ ДПС України, і стосовно кожного конкретного звернення надається письмовий дозвіл керівника Департаменту САТ ДПС України або його заступника, визначеного наказом, на оформлення наряду.

Суб'єкти господарювання, які відповідно до законодавства є платниками акцизного збору з алкогольних напоїв купують марки акцизного податку на державному спеціалізованому підприємстві Мінфіну. Продаж марок українським виробникам алкогольних напоїв проводиться виходячи з планових щомісячних обсягів їх виробництва (реалізації), відповідно до заявки-розрахунку на необхідну кількість марок. Підприємства-виробники та імпортери алкогольних напоїв щомісяця подають ОДФС, уповноваженому ДПА України (далі – продавець марок), попередню заявку-розрахунок про потребу в марках за їх видами та платіжний документ з відміткою установи банку, що підтверджує оплату вартості замовлених марок акцизного податку нового зразка з голографічними захисними елементами [102].

Марки виготовляються блоками, що упаковуються в пачки. Формат блоків, кількість марок у блоці та кількість блоків у пачці можуть змінюватися за погодженням з ДПА України. Марки, за поданням ДПА України, поставляються в примірниках або в блоках.

Підприємство-виробник акцизних марок здійснює відвантаження марок виробнику алкогольних напоїв після затвердження комісією „Акта про їх приймання”.

Продавець та покупець зберігає марки в своїх приміщеннях або, згідно з договором, у приміщеннях банківських установ. Приміщення, в якому зберігаються марки, повинні бути ізольованими, технічно укріпленими, обладнаними засобами охоронно-пожежної сигналізації, під час продажу марок двері повинні бути замкнутими зсередини.

Обов'язки з продажу марок покладаються на матеріально відповідальну особу наказом керівника ОДФС, яка під розписку ознайомлюється з порядком їх продажу та ведення обліку, після чого марки передаються їй під звіт. При цьому, зазначена особа несе повну індивідуальну матеріальну

відповідальність щодо забезпечення схоронності прийнятих марок і за будь-яке заподіяння їм шкоди як унаслідок умисних дій, так і внаслідок недбалого або несумлінного ставлення до своїх обов'язків відповідно до законодавства.

У строки, встановлені керівником ОДФС або його заступником, але не рідше одного разу на квартал проводиться раптова ревізія з повною перевіркою наявності марок та ведення їх обліку. Для проведення ревізії наказом керівника ОДФС або його заступника призначається комісія, яка складає відповідний акт. У разі виявлення ревізією нестачі або надлишку марок в акті зазначається кількість марок, яких не вистачає або надлишкових та пов'язані з цим обставини.

Підприємство-виробник алкогольних напоїв для отримання акцизних марок подає наступні документи:

- заявку-розрахунок на придбання марок за формою, затвердженою ДПА України, у двох примірниках, один з яких залишається у продавця марок, другий (з відміткою продавця) – у виробника;
- розрахунок потужності підприємства-виробника з визначенням можливого обсягу виробництва та реалізації алкогольних напоїв;
- платіжний документ з відміткою установи банку, що підтверджує внесення плати за марки;
- оригінал і копію ліцензії, що підтверджує право підприємства-виробника на виробництво продукції [102].

Регіональним управлінням Департаменту САТ ДПС України формуються реєстри основних щомісячних та додаткових заявок-розрахунків на виготовлення марок акцизного податку за умови оплати вартості замовлення на марки.

Одержувач (покупець) марок акцизного збору ставить особистий підпис у журналі обліку видачі марок, форма ведення якого затверджується ДПА України. Покупець марок веде їх облік за видами і забезпечує схоронність.

Марки відрізняються кольором: на алкогольні напої імпортного виробництва – фіолетовий, вітчизняного – зелений (лікеро-горілчана

продукція). Марки повинні мати наскрізну нумерацію, яка складається з двох цифр індексу регіону, в якому виробляється продукція, що маркується, серії та окремого для кожної марки номера. Така нумерація наноситься паралельно довшій стороні марки.

Крім того, на кожну марку для алкогольних напоїв вітчизняного виробництва наносяться додаткові реквізити:

– напис „ЛГП” та „ВП”, який складається з початкових літер слів „лікеро-горілчана продукція” та „виноробна продукція”, двозначного та однозначного чисел (рік і квартал, у якому вироблено марки), розділених скісними лініями. Залежно від місткості тари, в яку розливається алкогольна продукція вітчизняного виробництва, на марки наносяться додаткові написи паралельно коротшій стороні:

– лікеро-горілчана продукція: „0,05 л”, „0,1 л”, „0,2 л”, „0,25 л”, „0,37 л”, „0,375 л”, „0,4 л”, „0,45 л”, „0,5 л”, „0,61 л”, „0,7 л”, „0,75 л”, „1,0 л і більше” [85].

З метою здійснення більш ефективного державного контролю у сфері виробництва та реалізації алкогольних напоїв з 01.07.2008 р. запроваджено марки акцизного збору нового зразка для алкогольних напоїв вітчизняного та імпортного виробництва залежно від суми акцизного збору, сплаченого за одиницю маркованої продукції [103].

Загальні етапи виробництва винопродукції:

– приймання сировини (документи, лабораторний контроль) – приймання спирту (документи, лабораторний контроль) – спиртосховище (облік інвентаризація, документи);

– виробництво виноматеріалів (документи, лабораторний контроль) – реалізація підприємствам для подальшого виробництва алкогольної продукції;

– приймання виноматеріалів (документи, лабораторний контроль);

– виробництво виноробної продукції (документи, лабораторний контроль);

- склад готової продукції (облік, інвентаризація, документи);
- реалізація готової продукції (документи, лабораторний контроль) [20, с. 189].

Суб'єкти господарювання, які отримали ліцензії на виробництво або імпортування алкогольних напоїв, здійснюють поставку алкогольної продукції підприємствам оптової та роздрібною торгівлі та іншим українським споживачам без ліцензій на оптову торгівлю лише в межах обсягів власного виробництва (імпорту). Роздрібна торгівля алкогольними напоями може здійснюватися СПД всіх форм власності, в тому числі її виробниками, за наявності у них ліцензій [85].

Ліцензії на право роздрібною торгівлі алкогольними напоями видаються органами виконавчої влади, уповноваженими КМ України в містах, районах, районах у містах Києві та Севастополі за місцем торгівлі СПД терміном на один рік і підлягають обов'язковій реєстрації в ОДФС, а в сільській місцевості – в органах місцевого самоврядування за місцем торгівлі СПД.

Під час укладення договорів купівлі-продажу та перевезення алкогольних напоїв до них повинні вноситися відомості про назву та реєстраційні реквізити ліцензій підприємств (на право імпорту або виробництва, оптової або роздрібною торгівлі алкогольними напоями), які здійснювали операції купівлі-продажу та перевезення цих товарів від імпортера (для товарів іноземного виробництва) або виробника (для товарів вітчизняного виробництва) до кінцевого продавця [104].

Документування відвантаження алкогольної продукції зі складу готової продукції виробника до замовників проводиться на підставі вимог Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV [105]. Відвантаження алкогольної продукції документується наступними документами:

- угодою (договір купівлі-продажу, договір поставки) у яких обов'язково вказується номер оптової ліцензії та реквізити продавця та отримувача продукції;

- заявою підприємства оптової та роздрібною торгівлі;
- копіями ліцензії на оптову торгівлю алкогольними напоями отриманої від замовника;
- довіреністю на право отримання алкогольної продукції;
- видатково-прибутковими накладними;
- товарно-транспортними накладними (типова форма № 1-ТН);
- податковими накладними;
- копіями сертифікатів відповідності (форма встановлена Держстандартом системи сертифікації УкрСЕПРО), завірені в установленому законом порядку, або копіями сертифіката про визнання (для імпортих алкогольних напоїв), завірена в установленому законом порядку;
- посвідченнями якості;
- сертифікатами якості;
- пропуском на вивіз готової продукції.

Наявність відповідних товаросупровідних документів при відпуску алкогольних напоїв замовникам, передбачено Законом № 481/95-ВР та Правилами роздрібною торгівлі алкогольними напоями [106].

У фірмові магазини виробника алкогольна продукція відвантажуються зі складу готової продукції на підставі видатково-прибуткових та податкових накладних, сертифікатів відповідності, посвідчень про якість.

Документування реалізації готової продукції здійснюється на підставі: договорів купівлі-продажу, постачання, ліцензії (копії) покупця на право торгівлі алкогольними напоями, посвідчення (сертифіката) якості, свідоцтва платника ПДВ, товарно-транспортної накладної, податкової накладної, товарної накладної, довіреності на одержання цінностей.

Товаросупровідні документи на алкогольні напої повинні містити відомості про рух цих товарів від імпортера (для товарів іноземного виробництва) або виробника (для товарів вітчизняного виробництва) до кінцевого продавця [104]. Зазначені відомості повинні містити назви підприємств та реєстраційні реквізити виданих їм ліцензій (на право імпорту

або виробництва, оптової або роздрібною торгівлі алкогольними напоями), а також дати приймання-передачі товарів і реквізити документів, що засвідчують здійснення цих операцій. Крім цього, зазначені відомості повинні вноситися під час укладення договорів купівлі-продажу та перевезення алкогольних напоїв.

Вино, ЛГВ перевозяться безтарним способом спеціалізованими автомобілями-цистернами і тарним способом – автомобілями-фургонами, автомобілями з бортовою платформою (при необхідності – з укриттям брезентом), а також у контейнерах [107].

При перевезенні на одному автомобілі вина, ЛГВ для декількох вантажоодержувачів вантажовідправник повинен виписати товарно-транспортні накладні кожному вантажоодержувачу окремо.

Сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку сільського господарства і харчової промисловості України свідчить про необхідність :

- 1) забезпечення участі України в Міжнародній організації винограду та вина. Також, внесення змін до Закону України «Про виноград та виноградне вино» в частині відновлення дії ст. 14 «Державна інспекція з виноробства та виноградарства» щодо створення зазначеної інспекції;
- 2) удосконалити структуру управління харчовою промисловістю України шляхом створення єдиного державного органу управління;
- 3) створення єдиного органу здійснення контролю за безпечністю та якістю харчової продукції.

### **2.3 Правовий режим податкового контролю торгівлі алкогольних напоїв**

Відповідно до норм ст. 14 ПК України торговельна діяльність – роздрібна та оптова торгівля, діяльність у торговельно-виробничій



(ресторанне господарство) сфері за готівку, інші готівкові платіжні засоби та з використанням платіжних карток [56].

Особи що мають намір займатись торгівельною діяльністю повинні отримати свідоцтво державної реєстрації як СПД, а у випадках, передбачених законодавчими актами, ліцензію на торгівлю окремими видами товарів.

Згідно із ст. 14 ГК України ліцензування, патентування певних видів господарської діяльності та квотування є засобами державного регулювання у сфері господарювання, спрямованими на забезпечення єдиної державної політики у цій сфері та захист економічних і соціальних інтересів держави, суспільства та окремих споживачів [108].

**Патентування у торговельній діяльності алкогольних напоїв.** Згідно із ч. 4 ст. 14 ГК України у сферах, пов'язаних із торгівлею за грошові кошти (готівку, чеки, а також з використанням інших форм розрахунків та платіжних карток на території України) визначених законом, може здійснюватися патентування підприємницької діяльності суб'єктів господарювання [108].

Законодавством України передбачено декілька правових дефініцій поняття «торговий патент». Так, згідно із ГК України *торговий патент* – це державне свідоцтво, яке засвідчує право суб'єкта господарювання займатися певними видами підприємницької діяльності впродовж встановленого строку. ГК України також передбачає такий вид торгового патенту як *спеціальний торговий патент*, тобто, державне свідоцтво, яке засвідчує право суб'єкта господарювання на особливий порядок оподаткування відповідно до закону [108].

Законом України від 28.12.14 №71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», з 1 січня 2015 року відмінено збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, тобто при здійсненні господарської діяльності в 2015 році не передбачено придбання торгових патентів.

Слід також зауважити, суб'єкти господарювання, які порушили порядок отримання та використання торгового патенту за період до 1 січня 2015 року, несуть відповідальність в порядку та на умовах, що діяли до 1 січня 2015 року.

**Ліцензування торгівлі алкогольними напоями.** Імпорт, експорт, оптова та роздрібна торгівля алкогольними напоями можуть здійснюватися СПД всіх форм власності за наявності ліцензій [85]. Органом виконавчої влади, який здійснює ліцензування роздрібною торгівлі алкогольними напоями є територіальні підрозділи управлінь Департаменту ДФС у містах, районах, районах у м. Києві та Севастополі за місцем торгівлі СПД [111].

Суб'єкти господарювання, які отримали ліцензії на виробництво або імпорт алкогольних напоїв, здійснюють поставку цієї продукції підприємствам оптової та роздрібною торгівлі, а також іншим українським споживачам без ліцензій на оптову торгівлю лише в межах обсягів власного виробництва (імпорту). Разом з тим, всі виробники алкогольних напоїв не мають права на здійснення роздрібною торгівлі без відповідної ліцензії.

**Види ліцензій.** Законом № 481/95-ВР передбачаються наступні види ліцензій:

- ліцензія на імпорт алкогольних напоїв;
- ліцензія на експорт алкогольних напоїв;
- ліцензія на оптову торгівлю алкогольними напоями;
- ліцензія на роздрібну торгівлю на кожне торгове місце алкогольними напоями. *Місце торгівлі* при цьому визначається як місце реалізації товарів, у тому числі на розлив, у одному торговому приміщенні (будівлі) за місцем його фактичного розташування, для алкогольних напоїв – торговельною площею не менше 20 кв. м, обладнане електронними контрольно-касовими апаратами (незалежно від їх кількості) або де є товарно-касові книги (незалежно від їх кількості), в яких фіксується виручка від продажу алкогольних напоїв незалежно від того, чи оформляється через них продаж інших товарів.

**Ліцензія на імпорт, експорт.** Ліцензія є документом суворої звітності, форма якого затверджується Мінекономіки. Бланки ліцензій виготовляються друкарським способом і повинні мати номер та бути захищені від підробки й несанкціонованого тиражування. Відповідно до Тимчасового порядку видачі ліцензій на право імпорту, експорту спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів і роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами на зворотному боці ліцензії зазначаються адреси місць зберігання оптових партій алкогольних напоїв. На кожний вид діяльності видається окрема ліцензія. Ліцензія видається за „Заявою на одержання ліцензій на право імпорту, експорту спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів і роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами”, до якої додається:

- нотаріально засвідчена копія свідоцтва про державну реєстрацію СПД;
- довідка ДПІ про взяття на облік юридичної особи або свідоцтво про державну реєстрацію фізичної особи як СПД, засвідчене печаткою ДПІ;
- довідка ДПА про реєстрацію місць зберігання оптових партій алкогольних напоїв [112].

Інформація про видані ліцензії щомісяця подається Мінекономіки до Ліцензійної палати для ведення Єдиного ліцензійного реєстру в порядку, визначеному цими органами.

Для організації контролю надходжень до бюджету плати за ліцензії в органах, що видають ліцензії, на кожного експортера, імпортера, СПД, що здійснює оптову торгівлю, ведеться окрема справа. До справи вносяться дані з „Журналу обліку видачі ліцензій”.

**Ліцензії на роздрібну торгівлю.** Ліцензія є документом суворої звітності, форма якого затверджується Мінекономіки. Бланки ліцензій виготовляються друкарським способом, повинні мати номер і бути захищені від підробки та несанкціонованого тиражування. Відповідно до Правил видачі ліцензій на право імпорту, експорту спирту етилового, коньячного і

плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів і роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами [112] у зазначеній ліцензії, зокрема, повинно бути вказано: місце торгівлі; адреси відокремлених від роздрібної мережі місць зберігання алкогольних напоїв тощо. Ліцензії на роздрібну торгівлю алкогольними напоями підлягають обов'язковій реєстрації у відповідній ДПІ, а в сільській місцевості – в органах місцевого самоврядування за місцем торгівлі СПД. Одержана, на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями, ліцензія повинна знаходитися на видному місці торгівлі і бути доступною для огляду.

Для одержання ліцензії на роздрібну торгівлю алкогольними напоями СПД подає:

– „Заяву на одержання ліцензій на право імпорту, експорту спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів і роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами”;

– юридичні особи – копію свідоцтва про державну реєстрацію особи як СПД, засвідчену підписом керівника і печаткою підприємства;

– довідку ДПІ про взяття на облік юридичної особи або свідоцтво про державну реєстрацію фізичної особи як СПД, засвідчене печаткою ДПІ за місцем реєстрації юридичної (фізичної) особи;

– дозвіл на продаж алкогольних напоїв у певних місцях торгівлі (якщо це передбачено законодавством), адреси цих місць;

– копію документа про реєстрацію електронних контрольно-касових апаратів, засвідчену підписом керівника і печаткою підприємства, у разі використання товарно-касових книг – довідку відповідного фінансового органу про реєстрацію товарно-касової книги (крім підприємств і організацій споживчої кооперації. Фізичними особами, які проводять підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, пред'являється книга обліку доходів і витрат.

Видача ліцензій реєструється в „Журналі обліку видачі ліцензій”, сторінки якого мають бути пронумеровані, прошнуровані й скріплені печаткою. Відносно кожного заявника, який звернувся за одержанням ліцензії, ведеться окрема справа, де зберігаються подані документи (копії документів), для подання відповідному органу заявки про видачу ліцензії. Цій справі надається номер, ідентичний реєстраційному номеру ліцензії. Одержані ліцензії подаються СПД до ДПІ (в сільській місцевості – органам місцевого самоврядування) за місцем торгівлі для реєстрації виданої ліцензії. Така реєстрація підтверджується відповідною відміткою на зворотному боці ліцензії та засвідчується печаткою. Дані про реєстрацію обліковуються ДПІ та органами місцевого самоврядування у спеціальних журналах.

Необхідно звернути увагу, що з 1 липня 2015 року пиво прирівнюється до алкогольних напоїв, а роздрібна торгівля алкогольними напоями може здійснюватися суб'єктами господарювання всіх форм власності, у тому числі їх виробниками, за наявності у них ліцензій.

Якщо у суб'єкта господарювання є ліцензія на продаж алкогольних напоїв, то окрема ліцензія на роздрібну торгівлю пивом не потрібна.

Плата за ліцензію на роздрібну торгівлю алкогольними напоями, крім сидру та перрі (без додання спирту), становить 8000 гривень на кожний окремий, зазначений в ліцензії електронний контрольно-касовий апарат (книгу обліку розрахункових операцій), що знаходиться у місці торгівлі.

Норма щодо віднесення пива до алкогольних напоїв встановлена пп. 10 п. 2 розділу II Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" від 28.12 2014 року № 71-VIII.

**Види торгівлі алкогольними напоями.** Відповідно до Постанови КМ України „Про затвердження Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування населення” від 15.06.2006 р. № 833 торговельна діяльність може здійснюватися у сферах роздрібної та оптової

торгівлі, а також у торговельно-виробничій (громадське харчування) сфері [113]. Алкогольні напої реалізуються через мережу:

– *оптової торгівлі*, тобто діяльність із придбання і відповідного перетворення товарів для наступної їх реалізації підприємствам роздрібною торгівлі, іншим СПД [85];

– *роздрібною торгівлі* тобто діяльність з продажу товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, у тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших підприємствах громадського харчування;

– *дрібнороздрібною торгівлі* [114].

**Роздрібна торгівля алкогольними напоями.** Роздрібний товарооборот – це виручка від продажу безпосередньо населенню споживчих товарів для особистого споживання як за готівку, так і за розрахункові чеки установ банків, через організований споживчий ринок, тобто спеціально організовану торгову мережу (магазини, аптеки, палатки, кіоски, автозаправні станції, їдальні, кафе, ресторани тощо) усіма діючими підприємствами, незалежно від відомчої підпорядкованості, форм власності та господарювання, а також виручка, одержана через касу неторгових підприємств, організацій, установ від продажу безпосередньо населенню товарів власного виготовлення, придбаних на стороні або одержаних за бартером (враховується як продаж поза торговою мережею) [115].

Роздрібний товарооборот розподіляється на товарооборот роздрібною торгівлі й товарооборот громадського харчування.

Товарооборот роздрібною торгівлі. Роздрібний товарооборот визначається у цінах фактичної реалізації на момент відпуску товарів покупцеві, незалежно від часу сплати грошей.

Обсяг роздрібного товарообороту визначається за звітний період на основі первинних документів (товарно-грошового звіту і прикладених до нього документів), які підтверджують здачу виручки і витрати, що зроблені з

виручки (квитанції установ банків, поштового відділення, видаткового касового ордера і т. ін.), продаж товарів за безготівковим розрахунком, у кредит.

До складу роздрібного товарообороту роздрібної торгівлі з продажу товарів населенню за готівку включається: продаж товарів із роздрібної мережі за готівку, за розрахункові чеки установ банків, за перерахунками з рахунків вкладників установ банків (за їх дорученнями); продаж товарів через підприємства і секції посилкової торгівлі при універмагах та інших магазинах; а також продаж товарів на бортах літаків і в пасажирських поїздах та інше.

У роздрібний товарооборот роздрібної торгівлі не включається: продаж товарів за безготівковим розрахунком організаціям, установам і підприємствам (крім перелічених у п.2.2 Інструкції) [115].

Алкогольні напої повинні надходити до роздрібної торговельної мережі з накладними, товарно-транспортними накладними, а також сертифікатами відповідності державної системи сертифікації або свідоцтвами про визнання чи їх копіями, засвідченими постачальником [106]. Суб'єкт господарювання зобов'язаний забезпечити згідно Закону України „Про захист прав споживачів” від 12.05.1991 № 1023-XI [116] надання споживачам необхідної, доступної, достовірної та своєчасної інформації про товари, а також на вимогу споживачів – додаткової інформації про наявність сертифіката відповідності, документів, що підтверджують якість та ціну товару. Суб'єкт господарювання повинен забезпечити інформування споживача про роздрібні ціни на алкогольні напої за допомогою ярликів цін (цінників) на зразках напоїв, що перебувають у продажу. На ціннику чітко зазначається назва напою, місткість, ціна за одиницю товару у грошових одиницях України. На зворотному боці цінника повинен бути підпис особи, відповідальної за визначення ціни, і дата, скріплені печаткою або штампом СПД. Для підприємств системи споживчої кооперації, крім розташованих у містах, наявність печатки або штампа не є обов'язковою.

**Товарооборот ресторанного господарства.** Відповідно до Правил роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства *ресторанне господарство* це вид економічної діяльності суб'єктів господарської діяльності щодо надавання послуг відносно задоволення потреб споживачів у харчуванні з організуванням дозвілля або без нього [117]. Закупний товар – це товар, що його купує суб'єкт господарської діяльності сфери громадського харчування для подальшого перепродажу споживачам без видозмінення (порціювання, нарізання, додаткового оформлення). Роздрібна торгівля алкогольними напоями в закладах (підприємствах) ресторанного господарства здійснюється СПД за наявності відповідних ліцензій. СПД у сфері ресторанного господарства для заняття торговельною діяльністю можуть мати також дрібнороздрібну торговельну мережу. Суб'єкти господарювання на місцях торгівлі алкогольними напоями зобов'язані мати:

- правила роботи закладів (підприємств) громадського харчування;
- санітарні правила;
- санітарний журнал;
- особові медичні книжки працівників;
- журнали реєстрації вступного інструктажу з питань охорони праці;
- реєстрації інструктажів з питань охорони праці;
- книгу відгуків та пропозицій. СПД можуть мати також журнал реєстрації перевірок [117].

Загальний обсяг товарообороту підприємств громадського харчування (їдалень, кафе, кафетеріїв, ресторанів, барів тощо) складається з:

- обороту щодо реалізації продукції власного виготовлення підприємствами громадського харчування;
- обороту щодо роздрібного продажу купованих товарів.

До купованих товарів відносяться товари, що придбані підприємствами громадського харчування на стороні та продаються населенню без усякої обробки, а саме: алкогольні вироби і пиво; безалкогольні напої не власного виробництва; тютюнові вироби і сірники [115].



Підприємства громадського харчування повинні мати преїскуранти цін на алкогольні напої, де зазначаються назва напою, вміст пляшки, ціна за пляшку, ціна за 50 та 100 мілілітрів напою у грошових одиницях України. Преїскуранти на алкогольні напої підписуються керівником та бухгалтером СПД, скріплюються печаткою і повинні бути доступні для ознайомлення споживачам [106].

**Дрібнороздрібна торгівля.** Роздрібна торгівля через дрібнороздрібну торговельну мережу є однією із форм позамагазинного продажу товарів, при якій приміщення не мають торговельного залу для покупців. Законодавством дозволяється реалізація алкогольних напоїв через дрібнороздрібну торговельну мережу лише з автомагазинів системи споживчої кооперації, що здійснюють виїзну торгівлю у сільській місцевості, за наявності марок акцизного податку [114]. Пункти дрібнороздрібної торговельної мережі повинні мати копії ліцензій на роздрібну торгівлю алкогольними напоями, завірені підписом відповідальної особи та печаткою органу, що їх видав.

Оригінал дозволу на право торгівлі у відведеному місці та копії ліцензій зберігаються у працівника пункту дрібнороздрібної торговельної мережі, пред'являються ним за вимогою службових осіб органів державного контролю і нагляду та органів внутрішніх справ. На видному місці розміщується свідоцтво про державну реєстрацію, інформація про адресу і номер телефону господарюючого суб'єкта, якому належить цей пункт, прізвище, ім'я та по батькові продавця, а також режим роботи. На автотранспорт, що перевозить продовольчу сировину та продовольчі товари для дрібнороздрібної торговельної мережі, повинен бути оформлений санітарний паспорт.

Працівники пунктів дрібнороздрібної торговельної мережі на товари, що одержані для продажу, в обов'язковому порядку повинні мати:

– товарно-транспортні накладні, прибутково-видаткові накладні, приймальні акти, забірні листи тощо із зазначенням назви, сорту, кількості, ціни та загальної вартості товару;

– копії сертифікатів відповідності або свідоцтв про визнання іноземного сертифіката в державній системі сертифікації, завірені печаткою господарюючого суб'єкта, від якого одержані товари, що підлягають обов'язковій сертифікації (алкогольні напої);

– копії гігієнічних висновків, завірених печаткою господарюючого суб'єкта, від якого одержані ці товари, стосовно товарів, що не підлягають обов'язковій сертифікації відповідно до затвердженого Міністерством охорони здоров'я України переліку;

– документи, що засвідчують відповідність якості товарів вимогам нормативних документів (для імпортованих товарів - копії сертифікатів, викладені мовою країни-експортера і українською або російською мовою та завірені печаткою господарюючого суб'єкта, від якого одержані ці товари).

Господарюючий суб'єкт, у підпорядкуванні якого є пункти дрібнороздрібної торговельної мережі, зобов'язаний мати на всі товари, що реалізуються в цих пунктах, вищезазначені документи [114].

Кожна партія продукції громадського харчування, яка реалізується в дрібнороздрібній мережі, повинна мати посвідчення про якість із зазначенням найменування підприємства-виробника, його адреси, документації, відповідно до якої вона виготовлена, дати виготовлення, кінцевого строку реалізації, маси одиниці розфасовки (упаковки), а також документ про якість одержаної продукції і ціни за одиницю розфасовки або ваги продукції. Забороняється приймання та продаж товарів, що надійшли без супровідних документів, із простроченим терміном реалізації [114].

Зразки товарів, що є у продажу, повинні бути виставлені у відному для покупців місці та мати ярлики цін (цінники).

**Види підприємств оптової торгівлі алкогольних напоїв.** Суб'єкти господарювання для заняття торговельною діяльністю [113] можуть створювати та реєструвати:

– *оптові бази*, тобто основні господарські підприємства оптової торгівлі, що здійснюють оптові закупівлі та поставки (продаж) товарів і надають

торговельні послуги підприємствам і організаціям роздрібної торгівлі, громадського харчування та іншим суб'єктам підприємницької діяльності;

- товарні склади, склади-холодильники, тобто відокремлені або спеціально пристосовані приміщення для зберігання та переробки товарних запасів;

- склади-магазини, що мають функціональні площі, до яких входять торговельні та складські площі закритих та напіввідкритих приміщень для зберігання і продажу великогабаритних товарів (меблі, будівельні матеріали тощо).

**Порядок зберігання алкогольних напоїв.** Зберігання алкогольних напоїв здійснюється в місцях зберігання алкогольних напоїв внесених до Єдиного реєстру, незалежно від того, кому належить таке місце зберігання, або того, за заявою якого СПД таке місце зберігання було внесено до Єдиного реєстру [85].

Внесення даних до Єдиного реєстру проводиться на підставі заяви СПД з обов'язковим зазначенням місцезнаходження місця зберігання алкогольних напоїв, а також: для юридичних осіб – найменування, місцезнаходження, коду Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ), для фізичних осіб – СПД – прізвища, імені, по батькові, місця проживання, номера свідоцтва про державну реєстрацію СПД [85; 118].

Згідно з Порядком ведення Єдиного реєстру місць зберігання [118] СПД, що торгують у роздрібній мережі подають заяву на реєстрацію місця зберігання алкогольних напоїв до РУ Департаменту ДФС України. До заяви додаються нотаріально посвідчена копія ліцензії на відповідний вид діяльності, виданої заявнику, та документ, що підтверджує право користування цим приміщенням. На підставі поданої заяви СПД протягом семи календарних днів від дня подання заяви видається „Довідка про внесення місця зберігання до Єдиного реєстру”. На підставі таких довідок на зворотному боці ліцензії на право оптової або роздрібної торгівлі алкогольними напоями робиться запис про місцезнаходження складу.

„Довідка про внесення місця зберігання до Єдиного реєстру” повинна знаходитися у місці зберігання і пред’являтися працівникам контролюючого органу, у встановленому порядку.

Санітарні правила на підприємстві торгівлі алкогольними напоями. Суб’єкти господарювання реалізують товари лише за наявності документів, які засвідчують їх якість та безпеку [113]. СПД повинен забезпечити санітарний стан торговельних і складських приміщень відповідно до вимог санітарних норм та правил і чистоту на прилеглий території, межі якої визначаються виконками місцевих Рад народних депутатів.

На підприємствах торгівлі алкогольними напоями діють „Санітарні правила для підприємств продовольчої торгівлі”, що затверджені Головним державним санітарним лікарем СРСР від 16.04.1991 № 5781-91 [119].

**Документування надходження товарів (алкогольних напоїв) на підприємства торгівлі.** Облік руху товарів на підприємствах оптової та роздрібною торгівлі здійснюється у відповідності до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV із змінами і доповненнями та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 Зареєстровано: Мін’юст України від 05.06.1995 р. № 168/704.

Суб’єкт господарювання самостійно вишукує товарні ресурси і укладає договори з їх постачальниками [113]. Приймання алкогольних напоїв торговельними підприємствами проводиться у відповідності зі стандартами, технічними умовами, Інструкцію про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення та товарів народного споживання за кількістю та якістю [120], іншими обов’язковими правилами та договорами купівлі-продажу, поставку продукції.

Товари на підприємства оптової та роздрібною торгівлі надходять від постачальників на підставі договорів поставки та купівлі-продажу. Договір поставки (купівлі – продажу) є основним правовим документом, який

визначає права та обов'язки постачальників та покупців. Рух товарів від постачальника (продавця) до покупця оформляється товаросупровідними документами, які виписуються як постачальниками, так і покупцями. Постачальники контролюють ТМЦ на шляху їх руху до покупця, а покупці – з моменту їх прийняття до стадії реалізації.

Порядок документального оформлення відпуску ТМЦ залежить від способу перевезення вантажів автомобільним, залізничним транспортом чи іншим способом. Перевезення вантажів може здійснюватись власним транспортом покупця або продавця, а також автотранспортним підприємством. Все залежить від умов договору купівлі-продажу, в якому зазначається, хто і як здійснює поставку товару. Договір повинен бути складений у відповідності до Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні [121]. Під час доставки вантажу особливу увагу потрібно звертати на оформлення первинної транспортної документації, до якої відносяться :

- „Подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні” (форма № 1 міжнародна);
- „Подорожній лист вантажного автомобіля” (форма № 2-ТН);
- „Талон замовника” (форма № 1-ТЗ);
- „Товарно – транспортна накладна” (форма № 1-ТН) (в межах України);

Алкогольні напої повинні надходити до торговельної мережі з накладними, товарно-транспортними накладними, а також сертифікатами відповідності державної системи сертифікації або свідоцтвами про визнання чи їх копіями, засвідченими постачальником [113]. Товаросупровідні документи на алкогольні напої повинні містити відомості про рух цих товарів від виробника до кінцевого продавця, для товарів вітчизняного виробництва і від імпортера до кінцевого продавця, для товарів іноземного виробництва. Зазначені відомості повинні містити реєстраційні реквізити ліцензій на право оптової або роздрібною торгівлі алкогольними напоями. У разі залучення до перевезення алкогольних напоїв транспортних організацій (перевізників) у їх

товаросупровідних документах зазначаються також назва та реєстраційні реквізити одержаних перевізниками ліцензій на право провадження такої діяльності, Якщо перевезення цих товарів здійснюється власними транспортними засобами, у товаросупровідних документах зазначаються реєстраційні номери транспортних засобів, якими перевозилися зазначені товари [122].

Алкогільні напої, що надійшли до СПД, оприбутковуються в день надходження за їх фактичною наявністю. У разі неможливості оприбуткувати товари в день фактичного надходження (виклик експерта, перевірка цін, якості, кількості тощо) в текстовій частині товарного звіту за підсумками приходу робиться запис про надходження товарів із зазначенням постачальника (продавця), їх загальної вартості, а також причини, з якої товари не оприбутковано.

Санітарні вимоги приймання алкогільних напоїв. Відповідно до Санітарних правил для підприємств продовольчої торгівлі, затверджених Головним державним санітарним лікарем СРСР від 16.04.1991 № 5781-91 [119] харчові продукти (алкогільні напої), що надходять на підприємства продовольчої торгівлі, повинні відповідати вимогам діючих ДСТ, ОСТів або технічним умовам, санітарним нормам і супроводжуватися документами, що засвідчують їх якість. Прийманню підлягають тільки доброякісні харчові продукти.

Для транспортування харчових продуктів повинен виділятися спеціальний транспорт. Забороняється транспортування харчових продуктів транспортом, на якому раніше перевозилися ядохімікати, бензин, газ та інші сильно пахнучі й отруйні речовини.

Транспорт, що використовується для перевезення харчових продуктів, повинен мати санітарний паспорт, бути чистим, у справному стані, кузов машини повинен мати гігієнічне покриття, що легко піддається мийці.

Забороняється робити навантаження харчових продуктів у транспорт, що не відповідає санітарним вимогам і при відсутності санітарного паспорта на

нього, а також транспортування сирих продуктів і напівфабрикатів разом з готовими харчовими продуктами.

Якість харчових продуктів, що надходять на підприємства продовольчої торгівлі, перевіряється товарознавцями, комірниками, матеріально відповідальними особами, завідувачами або директорами підприємств. Приймання продуктів починають з перевірки супровідних документів, якості пакування, відповідності харчових продуктів супровідним документам і маркуванню, позначеному на тарі (упаковці).

Сертифікати (етикетки, ярлики) на тарі постачальника повинні зберігатися до закінчення терміну реалізації харчових продуктів.

Документування приймання алкогольних напоїв на складі торговельного підприємства. Для отримання товарів на складі постачальника матеріально-відповідальній особі видається „Довіреність” (форма № М-2) [123].

На підставі супровідних документів постачальника (товарно-транспортної накладної, рахунка-фактури, накладної тощо) підприємством здійснюється прийом товару за кількістю та якістю. Постачальник у супровідних документах вказує ціну товару, тари. Крім того, в товарно – транспортній накладній відображаються витрати на доставку. Окремим рядком зазначається сума ПДВ. Постачальник (продавець) повинен виписати покупцю, зареєстрованому як платник ПДВ, податкову накладну [124].

Підприємства роздрібної торгівлі реалізують алкогольні напої за готівку конкретному споживачу. Підставою для відпуску товару покупцю є оплачена його вартість, що підтверджується розрахунковим документом.

**Порядок та документування реалізації алкогольних напоїв кінцевому споживачу.** Санітарні вимоги при організації продажу алкогольних напоїв на торговельному підприємстві. Перед подачею алкогольних напоїв у фасувальні приміщення або торговельний зал обов'язково перевіряється їх якість, стан упаковки і наявність маркування.

Продавці зобов'язані стежити за якістю реалізованих товарів, що реалізуються. У випадку виявлення зміни якості харчових продуктів

необхідно затримати їх реалізацію і негайно сповістити про це адміністрацію для вирішення питання про можливості подальшої реалізації продуктів. Відповідальність за реалізацію покупцям недоброякісних харчових продуктів несе продавець.

Підготовка харчових продуктів до продажу здійснюється у спеціальних приміщеннях, призначених для цієї мети, у яких здійснюється попередня розфасовка харчових продуктів, звільнення їх від тари, протирання пляшок, банок, зачищення та ін.

Після формування відпускної ціни, алкогольні напої направляються в торговий зал, для безпосередньої реалізації кінцевим споживачам.

Облік розрахункових готівкових операцій на підприємствах торгівлі алкогольними напоями. Відповідно до статті 1 Закону України „Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” від 06.05.1995 № 265/95-ВР [110] реєстратори розрахункових операцій застосовуються фізичними особами – СПД або юридичними особами (їх філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами), які здійснюють операції з розрахунків в готівковій та/або у безготівковій формі при продажу товарів у сфері торгівлі, громадського харчування.

Суб’єкти господарювання при здійсненні реалізації алкогольних напоїв через мережу роздрібної торгівлі, повинні забезпечити умови для застосування реєстраторів розрахункових операцій, у випадках передбачених законодавством [113].

**Облік готівкових розрахунків розрахунковими документами.** Розрахунковий документ – це документ встановленої форми та змісту (касовий чек, товарний чек, розрахункова квитанція, проїзний документ тощо), що підтверджує факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, купівлі-продажу іноземної валюти, надрукований у випадках, передбачених цим Законом України „Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі,



громадського харчування та послуг” від 06.05.1995 р. № 265/95-ВР, і зареєстрований у встановленому порядку реєстратором розрахункових операцій або заповнений вручну [110]. Форма і зміст розрахункових документів, порядок реєстрації та ведення розрахункових книжок, книг обліку розрахункових операцій, а також форма та порядок подання звітності, пов’язаної із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій або використанням розрахункових книжок, встановлюються ДПА України.

Порядок реєстрації та ведення книг обліку розрахункових операцій і розрахункових книжок розроблено на виконання Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг». Порядок поширюється на книги обліку розрахункових операцій і розрахункові книжки, що використовуються суб’єктами господарювання при здійсненні розрахунків у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, крім розрахунків при здійсненні операцій з купівлі-продажу іноземної валюти. [125]

Положення про форму та зміст розрахункових документів визначено та затверджено наступні форми розрахункових документів, які повинні видаватися при здійсненні розрахунків СПД для підтвердження факту продажу (повернення) товарів (алкогольних напоїв), отримання (повернення) коштів у сфері торгівлі, громадського харчування:

– „Фіскальний касовий чек на товари (послуги)” (форма № ФКЧ-1) [126]. Фіскальний касовий чек на товари (послуги) (далі – касовий чек) – це розрахунковий документ, надрукований реєстратором розрахункових операцій при проведенні розрахунків за продані товари (надані послуги);

– „Фіскальний касовий чек видачі коштів” (форма № ФКЧ-2) [125]. Фіскальний касовий чек видачі коштів (далі - видатковий чек) – це розрахунковий документ, надрукований реєстратором розрахункових операцій при проведенні розрахунків у разі видачі коштів покупцеві при поверненні товару та в інших випадках;

– „Розрахункова квитанція” (форма № РК-1) [125]. Розрахункова квитанція – це розрахунковий документ, бланк якого виготовлений друкарським способом відповідно до п. 2.6 Положення, а окремі реквізити заповнюються від руки або шляхом проштамповування при реєстрації розрахункових операцій за продані товари (надані послуги) або при видачі коштів покупцеві у разі повернення товару та в інших випадках;

– „Спрощена розрахункова квитанція” (форма № РК-2) [125] – це розрахунковий документ, бланк якого виготовлений друкарським способом, а окремі реквізити заповнюються від руки або шляхом проштамповування при реєстрації розрахункових операцій, якщо відповідно до чинного законодавства розрахунки проводяться без застосування реєстратора розрахункових операцій: за продані товари (надані послуги), а загальна сума розрахунку не перевищує 0,3 неоподаткованого мінімуму доходів громадян та ін.

Облік розрахункових операцій з готівкою. Розрахункова операція. Реєстратори розрахункових операцій (РРО). Розрахункова операція – це приймання від покупця готівкових коштів, платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо за місцем реалізації товарів (послуг), видача готівкових коштів за повернутий покупцем товар (ненадану послугу), а у разі застосування банківської платіжної картки – оформлення відповідного розрахункового документа щодо оплати в безготівковій формі товару (послуги) банком покупця або, у разі повернення товару (відмови від послуги), оформлення розрахункових документів щодо перерахування коштів у банк покупця [110].

Облік розрахункових операцій здійснюється відповідно до положень наказу ДПА України „Про затвердження нормативно-правових актів до Закону України „Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” від 1.12.2000 № 614 [125], яким затверджено:

1. Положення про форму та зміст розрахункових документів.

2. Порядок реєстрації та ведення книг обліку розрахункових операцій і розрахункових книжок.

3. Порядок реєстрації, опломбування та застосування реєстраторів розрахункових операцій за товари (послуги).

4. Форма № ЗВР-1 „Звіт про використання реєстраторів розрахункових операцій (розрахункових книжок)”.

5. Порядок подання звітності, пов'язаної із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій або використанням розрахункових книжок.

Для обліку розрахункових операцій застосовують реєстратори розрахункових операцій (РРО), які підлягають реєстрації в органі ДПС за місцезнаходженням (місцем проживання) СПД [125]. Реєстрація РРО здійснюється на підставі письмової заяви СПД довільної форми та визначених у Порядку необхідних документів. На підставі вивчення наданих СПД документів відповідальна посадова особа органу ДПС не пізніше двох днів з моменту подання СПД документів приймає рішення про можливість реєстрації РРО. У разі позитивного рішення виписується „Довідка про резервування фіскального номера РРО” [125] у двох примірниках: один примірник довідки надається СПД, другий залишається в органі ДПС.

Крім реєстрації реєстратор розрахункових операцій пломбується, про що складається „Довідка про опломбування реєстратора розрахункових операцій” [125], яка надається СПД.

РРО може застосовуватись тільки в тій господарській одиниці, назва та адреса якої зазначені в „Реєстраційному посвідченні” [125], та у сфері застосування, визначеній Державним реєстром реєстраторів розрахункових операцій.

Реєстрація продажу товару (надання послуги) через РРО проводиться одночасно з розрахунковою операцією. Розрахунковий документ повинен видаватися покупцеві не пізніше завершення розрахункової операції (пункт 4.4 Порядок реєстрації, опломбування та застосування реєстраторів

розрахункових операцій за товари (послуги) [125]. СПД повинен забезпечити:

- ведення поточної, а також зберігання у господарській одиниці останньої використаної „Книги обліку розрахункових операцій” [125];

- зберігання у господарській одиниці останньої використаної та поточної „Розрахункової книжки”, що використовується у період ремонту РРО чи відключення електроенергії [125];

- друкування Х-звітів, Z-звітів та інших документів (крім розрахункових), що передбачено експлуатаційною документацією на РРО, підрахунок готівки на місці проведення розрахунків під час здійснення перевірки господарської одиниці на вимогу представника контролюючого органу;

- зберігання на місці проведення розрахунків реєстраційного посвідчення та останньої „Довідки про опломбування реєстратора розрахункових операцій” [125] або їх копій.

Якщо сума коштів, виданих при поверненні товару чи рекомпенсації раніше оплаченої послуги, перевищує 5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, то матеріально відповідальна особа господарської одиниці або особа, яка безпосередньо здійснює розрахунки, повинна скласти „Акт про видачу коштів”.

Аналогічний акт складається при скасуванні помилково проведеної через РРО суми розрахунку, де вказуються дані про помилкову суму та реквізити розрахункового документа. Акти про видачу коштів та акти про скасування помилково проведеної через РРО суми розрахунку передаються до бухгалтерії СПД і зберігаються протягом 3 років. У разі відсутності у СПД бухгалтерії зазначені акти підклеюються на останній сторінці відповідної книги обліку розрахункових операцій.

Облік розрахункових операцій шляхом ведення „Книг обліку розрахункових операцій” і „Розрахункових книжок”. Окремі категорії СПД, залежно від форм і умов здійснення діяльності, звільняються від

обов'язкового застосування РРО [110]. Перелік окремих форм та умов проведення діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг, яким дозволено проводити розрахункові операції без застосування РРО з використанням розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій затверджено постановою КМ України „Про забезпечення реалізації статті 10 Закону України „Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” від 23.08.2000 № 1336 [127].

Відповідно до статті 2 Закону „Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” від 06.05.1995 № 265/95-ВР Книга обліку розрахункових операцій – це прошнурована і належним чином зареєстрована в органах державної податкової служби України книга, що містить щоденні звіти, які складаються на підставі відповідних розрахункових документів щодо руху готівкових коштів, товарів (послуг). Розрахункова книжка – це належним чином зброшурована та прошнурована книжка, зареєстрована в органах державної податкової служби України, що містить номерні розрахункові квитанції, які видаються покупцям у визначених цим Законом випадках, коли не застосовуються реєстратори розрахункових операцій. Типові форми цих документів обліку затверджені наказом ДПА України „Про затвердження нормативно-правових актів до Закону України „Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” від 1.12.2000 № 614.

Реєстрація книг обліку розрахункових операцій (далі – книга ОРО) здійснюється в органі ДПС за місцезнаходженням (місцем проживання) СПД [125] Реєстрація розрахункових книжок здійснюється безоплатно в органі ДПС, де СПД зареєстрував відповідну книгу ОРО, не пізніше двох робочих днів з моменту подання СПД необхідних документів.

СПД повинен забезпечити зберігання у господарській одиниці (депо) довідки про реєстрацію книги обліку розрахункових операцій та останньої

використаної книги ОРО. Використання книги ОРО, зареєстрованої на РРО, передбачає:

- наявність книги ОРО на місці проведення розрахунків, де встановлено РРО;
- підклеювання фіскальних звітних чеків на відповідних сторінках книги ОРО;
- щоденне виконання записів про рух готівки та суми розрахунків;
- у разі виходу з ладу РРО чи відключення електроенергії здійснення записів за обліком розрахункових квитанцій;
- ведення обліку ремонтів РРО у відповідному розділі книги ОРО.

Звітність, пов'язана із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій або використання розрахункових книжок.

Звітність, пов'язана із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій або використанням розрахункових книжок (далі - РК), подається СПД щодо всіх зареєстрованих РРО, незалежно від застосування чи незастосування їх у звітному місяці, та щодо всіх зареєстрованих РК, що використовувалися у звітному місяці.

Звітність, пов'язана із застосуванням РРО, подається у складі „Звіту про використання реєстраторів розрахункових операцій (розрахункових книжок)” (форма № ЗВР-1) [125]. Звітність, пов'язана з використанням РК, подається у складі Звіту та „Довідки про використанні розрахункові книжки” (додаток 1).

Документування касових операцій. Касові операції – це операції підприємств між собою та з підприємцями і фізичними особами, що пов'язані з прийманням і видачею готівкових коштів при проведенні розрахунків через касу підприємства з відображенням цих операцій у касовій книзі, книзі обліку розрахункових операцій [128].

Касові операції оформляються прибутковими та видатковими касовими ордерами, типові форми і порядок заповнення яких затверджені Постановою НБУ від 15.12.2004 № 637 Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні (Типові форми NN КО-1,

КО-2, КО-3, КО-4, КО-5). Приймання готівки касами підприємств, у тому числі й одержаної з банку, проводиться за прибутковими касовими ордерами (форма № КО-1), підписаними головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником підприємства. Застосовується для оформлення надходження грошей до каси при обробці інформації як з використанням обчислювальної техніки, так і без неї.

Про приймання готівки видається квитанція за підписами головного бухгалтера або особи, уповноваженої керівником підприємства, і касира, засвідчена печаткою підприємства.

„Прибутковий касовий ордер” виписується в одному примірнику робітником бухгалтерії та підписується головним бухгалтером або особою, яка на те уповноважена. Квитанція видається на руки особі, яка здала гроші, а ордер залишається у касі та реєструється в „Журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових документів” (форма КО-3 або КО-3а).

Видача готівки з кас підприємств проводиться за видатковими касовими ордерами (форма № КО-2) [128] або належно оформленими платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями (далі – видаткові документи). Документи на видачу готівки мають підписувати керівник і головний бухгалтер або особи, які на це уповноважені. До видаткових ордерів можуть додаватися заява на видачу готівки, розрахунки тощо.

Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання в касу реєструються бухгалтерією в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів.

Усі надходження і видача готівки в національній валюті підприємства враховують у касовій книзі (форма КО-4) [128]. Кожне підприємство, що є юридичною особою і має касу, веде одну касову книгу для обліку операцій з готівкою в національній валюті (без урахування кас відокремлених підрозділів).

У кінці кожного робочого дня касир подає звіт під розписку до бухгалтерії з додатком прибуткових та видаткових касових документів.

Касир або інший працівник, який одержує гроші за товар, під час розрахунку з покупцем повинен чітко назвати суму, одержану від покупця, і покласти одержані від нього гроші окремо на видному місці, оформити розрахунковий документ установленої форми на повну суму покупки, назвати покупцеві належну йому суму здачі та видати її разом з розрахунковим документом.

## **Висновки до Розділу 2.**

1. Після 1995 року держава монополізувала виробництво спирту етилового (в т.ч. для лікувальних засобів), спирту ректифікованого виноградного та спирту ректифікованого плодового, експорт, імпорт зазначеної продукції, крім цього, було визначено основні засади державної політики у цій сфері.

Разом з тим, по-перше, держава залишила право виробництва та реалізації спирту коньячного і плодового за суб'єктами господарювання інших форм власності, що ускладнило здійснення державного контролю. По-друге, реалізація зазначеної політики, з одного боку, здійснювалося на ґрунті старої системи бухгалтерського обліку, з іншого – в нових економічних умовах та правилах діяльності суб'єктів ринку. По-третє, відповідно до чинного законодавства процес надходження сировини від постачальників до виробників спирту супроводжується фіксацією інформації про таку сировину близько як у 12-15 документах, починаючи від виписування товарно-транспортної накладної виробником сировини до заповнення журналу результатів аналізів її якості спиртозаводом. При цьому, зазначені документи проходять щонайменш п'ять підрозділів спиртозаводу (прохідна, відділ постачання, бухгалтерія, склад, виробнича лабораторія тощо). На стадії випуску спирту із цеху розливу у спиртосховище та відпуску замовникам інформація про вироблений спирт вже фіксується близько як у 45 документах, включаючи товаросупровідні документи при транспортуванні. Цей процес включає само документування спиртозаводом своєї діяльності



(включаючи звіти та повідомлення у різні підзвітні та контролюючі органи), а також внутрішньо-контрольного документування податковими органами (включаючи надання звітів податкових постів до РУ Департаменту САТ ДПС України та повідомлень щодо відвантаження спирту податковими постами). Крім цього, здійснюється фізичне супроводження спирту, що транспортується до замовника силами підрозділів фізичного захисту податкової міліції. При цьому, контрольний документообіг не зменшується, а навпаки, збільшується; дублювання контрольної інформації на документальних носіях про рух ТМЦ на виробництві та в обігу не зменшується і продовжується; відсутність автоматизації бізнес процесів документування та домінування суб'єктивного фактора при розпорядженні ТМЦ значно ускладнює контроль та попередження правопорушень.

2. Відсутність стратегічного планування (державної стратегії, програми, концепції) розвитку спиртової та лікєро-горілкової промисловості у 90-х роках в Україні, та несвоєчасне прийняття відповідної програми у 2002 році призвело до втрати значного часу для створення у зазначеній сфері ефективної системи контролю. Зміни у нормативно-правових актах (2002-2004 р.р), що урегулювали відносини у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, свідчать про те, що такі зміни направлені лише на удосконалення контрольних функцій державних органів, уповноважених здійснювати таку діяльність у зазначеній сфері. При цьому, кількість таких контролюючих органів (в т.ч. працівників, що безпосередньо задіяні під час виконання контрольних функцій) не зменшується, а навпаки, збільшується. Проте, на наш погляд, недостатньо приділяється уваги розробці систем заходів, спрямованих на оновлення та удосконалення фінансово-господарської діяльності самих суб'єктів господарювання, що здійснюють свою діяльність у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, включаючи розробку новітніх технологій документування (обліку) бізнес процесів виробництва, реалізації, транспортування, уніфікації цього процесу

як на мікрорівні так і на макрорівні, та побудови на цій основі податково-контрольних механізмів для попередження правопорушень.

3. З метою удосконалення нормативно-правового регулювання відносин державного контролю у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв необхідним є формування певної ієрархічної системи правових норм щодо здійснення контрольних та наглядових повноважень у сфері матеріального виробництва, торгівлі, споживання, податкового та інших видів і напрямів державного контролю й нагляду.

Перший рівень нормативно-правового забезпечення включає конституційно-правові засади і принципи державного контролю й нагляду у сфері господарської діяльності.

Другий рівень включає організаційно-правові засади (принципи, суб'єкти, об'єкти, функції, компетенцію, юридичні заходи обмеження втручання у господарську діяльність і відповідальність уповноважених державних органів контролю та їх посадових осіб) державного контролю у секторі діяльності органів публічної адміністрації та у сфері господарської діяльності.

Третій рівень включає особливості державного регулювання, контролю й нагляду у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв у т. ч. оподаткування. Зокрема, правові засади здійснення **державного контролю у сфері оподаткування**<sup>9</sup> повинні влучати:

– принципи контролю;

---

<sup>9</sup> Поняття «податковий контроль» і «державний фінансовий контроль» є не точними в силу змісту безпосередніх функцій, що виконують податкові органи на виробництві спирту та алкогольних напоїв, а також під час супроводження товарів під час транспортування продукції. Податкові органи здійснюють так званий «товарний публічно-господарський контроль» методами реєстрацій, затвердження договірних умов попиту та пропозицій, видання дозволів на випуск товарів, видання ліцензій та їх анулювання, патентів та їх анулювання, на етапах виробництва, транспортування і торгівлі тощо. Фінансовий контроль є також предметним контролем обігу публічних фінансів у напрямку мобілізації і витрачання. Найбільш оптимальним терміно-поняттям, що може охоплювати фактично виконувані податковими органами функціями у досліджуваній сфері є «державний контроль господарської діяльності та оподаткування у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв» і таким чином він повинен визначатися у законодавстві.

- компетенцію податкових органів;
- права та обов'язки суб'єкта господарювання під час здійснення контрольних функцій;
- напрями, засоби і форми здійснення контролю.

4. Для здійснення ефективного податкового контролю, необхідно переходити до аналізу секторів ринку, моніторингу податкових надходжень від суб'єктів господарювання в цих секторах, залежності цих надходжень від потужності суб'єктів та подальшого фокусування лише на тих суб'єктах, надходження яких значно відрізняються від середнього значення надходжень в секторах [129, с. 379].

5. Юридичне визначення поняття податкового контролю у ПК України формує певний методичний орієнтир як розвитку правового регулювання, так і дослідження проблем контрольної діяльності ОДФС у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв. Контрольні дії контролюючих органів спрямовані, з одного боку безпосередньо на дотримання норм податкового законодавства (безпосередньо податковий контроль за об'єктом контрольної діяльності), з іншого – щодо дотримання норм законодавства з питань проведення не лише «розрахункових та касових операцій» у сфері господарювання але й інших видів господарських операцій пов'язаних безпосередньо із виробництвом та обігом спирту та алкогольних напоїв. Тобто контроль охоплює сферу податкових, виробничих і торговельних відносин.

Виходячи із юридичного визначення «податковий контроль» у нормах ст. 61 ПК України, та стану правового регулювання контрольної діяльності, у предмет такого контролю не доцільно включати функції контролю дотримання законодавства з питань проведення патентування, ліцензування, документальний, фактичний контроль виробництва і обігу товарів оскільки вони є власне *засобами державного регулювання і контролю* у сфері господарювання, що можуть бути застосовані контролюючими органами, але не контрольовані їми. У зв'язку із цим необхідно внести зміни у п. 61.1 ст. 61

ПК України і виключити слова «патентування» і «ліцензування» із визначення «податковий контроль». Поняття «податковий контроль» визначити у ст. 61 у такій редакції : «податковий контроль (у вузькому розумінні) – це сукупність адміністративних процедур, які здійснюються уповноваженими представниками ОДФС, митних органів, інших органів виконавчої влади міжвідомчої компетенції щодо перевірки правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також (у широкому розумінні) дотримання норм законодавства з питань проведення окремих господарських операцій, що віднесені до компетенції контролюючих органів».

На нашу думку функції, що здійснюють ОДФС, Департамент САТ ДПС України у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв предметно виходять за поняття „податковий контроль”, „державний фінансовий контроль” і охоплюються поняттям „державне регулювання, контроль і нагляд у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв”.

6. Аналіз системи державного регулювання, контролю і нагляду у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв свідчить про практичну необхідність формування єдиної системи юридичних норм спрямованих, з одного боку, на удосконалення відносин виробництва та обігу спиртів у перспективних соціально-економічних напрямках розвитку, з іншого – адекватної виробничим відносинам системи державного контролю й нагляду, що сприяє їх розвитку, організації взаємодії органів державного управління, регулювання, контролю і нагляду – ОДФС, Держспоживстандарту, Мінекономіки, Мінагрополітики. Правовий механізм такої взаємодії повинен чітко передбачати розподіл функцій та повноважень у сфері виробництва та обігу спиртів та алкогольної продукції. Організаційно забезпечувати таку взаємодію і координацію повинен єдиний уповноважений орган державного регулювання, контролю і нагляду. Правові засади взаємодії і координації державних органів у сфері виробництва та обігу спиртів та алкогольної

продукції повинні бути чітко визначені відповідно до норм Конституції України у галузевому законодавчому акті.

## РОЗДІЛ 3

### ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ВИРОБНИЦТВА І ОБІГУ СПИРТУ ТА АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ

#### **3.1 Основні напрями удосконалення правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв в Україні**

Основними засадами внутрішньої політики України в економічній сфері є:

– створення сприятливих умов для розвитку підприємництва, спрощення умов започаткування бізнесу та виходу з нього, зменшення втручання держави в економічну діяльність суб'єктів господарювання, спрощення системи отримання дозволів, зниження тиску на бізнес з боку контролюючих органів;

– перехід на європейську модель ринкового нагляду, якості та безпеки продукції;

– детінізація економіки, створення сприятливих умов для діяльності економічних агентів у легальному правовому полі та ін. [130].

Відповідно до Програми економічних реформ України на 2010-2014 рр у сфері державного нагляду і контролю основними завданнями є:

– завершення розробки й впровадження критеріїв оцінювання ступеня ризику від ведення суб'єктами господарської діяльності й періодичності проведення планових заходів державного нагляду (контролю);

– зміна підходів до здійснення державного нагляду з прямого контролю до профілактики й запобігання порушень законодавства;

– скасування дублюючих контролюючих функцій з подальшим скасуванням контролюючих органів, у діяльності яких зникла необхідність.

Для цього необхідно:

– скоротити кількість державних контролюючих функцій шляхом проведення аудиту й аналізу контролюючих функцій;

– визначити перелік питань для вжиття планових заходів щодо нагляду (контролю) залежно від ступеня ризику;

– запровадити відповідальність органів державного нагляду (контролю) за збитки, завдані суб'єкту господарювання неправомірними діями або недотриманням процедури здійснення державного нагляду (контролю) [131, с. 38].

Податкова реформа в Україні здійснюється з метою забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів. Відповідно необхідним є вирішення стратегічних завдань зміцнення позиції вітчизняного бізнесу в міжнародній конкурентній боротьбі за рахунок зменшення частки податків у витратах підприємств і скорочення витрат часу платників на нарахування й сплату податків; підвищення ефективності адміністрування податків; побудова цілісної законодавчої бази з питань оподаткування, гармонізовану із законодавством ЄС [131, с. 9–10]. Так, зокрема:

1) *для підвищення ефективності адміністрування податків*, відповідно до положень Програми економічних реформ України на 2010-2014 рр. визначено здійснити удосконалити систему ризикоорієнтованого податкового контролю для концентрації уваги контролюючих органів на особах, які ухиляються від сплати податків, і мінімізації втручання контролюючих органів у діяльність сумлінних платників податків; розвинути функції податкової служби, відповідальної за оцінювання ризику різних груп платників податків; підвищити рівень інформаційного забезпечення й впровадження автоматизації в ОДФС для зниження витрат на

адміністрування податкової системи; удосконалити порядок реєстрації платників податків; ухвалити закритий перелік прав та обов'язків платників податків і контролюючих органів з метою запобігання розширенню прав однієї й обмеження прав іншої сторони; запровадити прозору систему відповідальності співробітників податкової служби;

2) для побудови цілісної законодавчої бази з питань оподаткування, гармонізовану із законодавством ЄС Програма передбачає здійснити консолідацію податкового законодавства у ПК України; гармонізацію податкового, валютного, митно-тарифного, зовнішньоекономічного й цивільного законодавства; поступове наближення ставок і механізму стягнення акцизного податку до вимог законодавства ЄС [131, с. 10–11].

Безумовно податкову реформу важко реалізувати і без удосконалення міжбюджетних відносин оскільки спиртова галузь є державною монополією, що фінансується із Державного бюджету України. Стосовно предмету дослідження Програмою економічних реформ України на 2010-2014 рр. визначені такі пріоритетні напрями підвищення доходів місцевих бюджетів як перерозподіл доходів між державним і місцевими бюджетами, а саме передання на місцевий рівень додаткових доходів із плати за ліцензії й сертифікати, державну реєстрацію; плати за торговий патент на проведення деяких видів підприємницької діяльності [131].

За визначенням І. Б. Стефанюка основними напрямками подальшого розвитку системи державного фінансового контролю підприємницької діяльності є:

– формування єдиних концептуальних засад організації державного фінансового контролю підприємницької діяльності з урахуванням сучасних умов розвитку економіки України;

– створення єдиного правового поля розвитку системи державного фінансового контролю та законодавчого закріплення за його суб'єктами функцій щодо здійснення державного фінансового контролю підприємницької діяльності;



- формування нових і удосконалення діючих процедур державного фінансового контролю підприємницької діяльності;
- удосконалення методик державного фінансового контролю підприємницької діяльності;
- оптимізація організаційних структур державного фінансового контролю; удосконалення кадрового забезпечення системи державного фінансового контролю, створення сучасної науково-дослідної і навчальної бази за міжнародними зразками;
- створення адекватної сучасним умовам інформаційно-комунікаційної інфраструктури;
- покращання матеріально-технічного і фінансового забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю [132, с. 11].

Контроль державних фінансів не є самоціллю, а виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності і економічного управління фінансовими ресурсами, що дозволяло б у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або, принаймні, ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому [133].

Сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку сільського господарства і харчової промисловості України свідчить про необхідність :

- 1) забезпечення участі України в Міжнародній організації винограду та вина. Також, внесення змін до Закону України «Про виноград та виноградне вино» в частині відновлення дії ст. 14 «Державна інспекція з виноробства та виноградарства» щодо створення зазначеної інспекції;
- 2) удосконалити структуру управління харчовою промисловістю України шляхом створення єдиного державного органу управління.

3) створення єдиного органу здійснення контролю за безпечністю та якістю харчової продукції [97].

Спиртова та лікєро-горілчана промисловості традиційно мають високий експортний потенціал і залишаються одними із бюджетоформуєчих галузей України. Проте, сталий економічний розвиток неможливий в умовах незбалансованості системи державного регулювання, наявності високого рівня податкового навантаження, відсутності реальних економічних стимулів щодо легальної господарської діяльності, складного і суперечливого податкового законодавства. Положення галузево-господарської Програми розвитку спиртової галузі на 2007–2011 роки спрямовані на відновлення економічної ефективності спиртової галузі; збереження виробничого потенціалу галузі та створення умов для її ефективної роботи за рахунок перепрофілювання частини надлишкових потужностей на виробництво технічного спирту, продукції технічного призначення, біоетанолу, біопалив, організації виробництва біогазу, кормопродуктів на основі післяспиртової барди та реструктуризації неперспективних підприємств [78]. Сучасні пріоритетні напрями економічної реформи української спиртової та лікєро-горілчаної промисловості спрямовані на:

- підвищення ефективності виробництва підакцизної продукції та підвищення її якості;
- фінансове оздоровлення та технічну модернізацію підприємств галузі;
- досягнення найприбутковішого рівня серед державних галузей шляхом перепрофілювання спиртозаводів під виробництво біопалива;
- запровадження енергоефективних технологій для підвищення конкурентноспроможності спиртової та лікєро-горілчаної продукції на зовнішніх ринках [134].

У наукових джерелах до недоліків державного фінансового контролю правового характеру належить недостатнє законодавче забезпечення формування в державі цілісної системи фінансового контролю. Це стосується: загальної процедури фінансового контролю; переліку органів і

суб'єктів, яким делеговано право на здійснення спеціалізованого державного фінансового контролю; статусу, функцій і повноважень органів і суб'єктів спеціалізованого державного фінансового контролю, їх взаємовідносин і підзвітності; повноважень вищих органів державної влади в системі державного фінансового контролю підприємницької діяльності; єдиного методологічного забезпечення державного фінансового контролю в частині встановлення системи економічних показників, які відображають стан фінансової дисципліни, та методики їх розрахунку; механізму внутрішнього контролю за дотриманням чинного законодавства в системі державного фінансового контролю [132, с. 11].

Однією із основних причин недосконалості правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв в Україні залишається неадекватність елементів встановленого механізму адміністративно-правового регулювання<sup>10</sup> у сфері відносин економічного розвитку галузі.

Виходячи із цього специфіка продукції, що виробляється (спирт або алкогольні напої), повинна визначати специфіку і особливості засобів державного регулювання, нагляду й контролю.

Виробництво і обіг спирту та алкогольних напоїв є сферою господарської діяльності, що охоплює сферу матеріального виробництва у галузі харчової промисловості і торговельно-посередницької діяльності. Специфіка виробничих відносин галузі визначає специфіку системи державного регулювання, нагляду і контролю. Аналіз змісту правовідносин у зазначеній сфері виявив проблему практичного співвідношення, взаємодії й чіткого розмежування компетенції у законодавстві щодо правових аспектів

---

<sup>10</sup> *Механізм адміністративно-правового регулювання* у теорії адміністративного права розглядається як сукупність, єдність і взаємодія правових засобів, що застосовуються у регулюванні суспільних відносин. До основних елементів такого механізму відносять *основні* (норми адміністративного права, адміністративні правовідносини, акти реалізації суб'єктивних прав і обов'язків та акти застосування адміністративного права) і *допоміжні* (нормативні адміністративно-правові акти, акти тлумачення норм адміністративного права, правосвідомість, юридичну техніку та ін.) правові засоби [88, с. 178–179].

державного регулювання, нагляду і контролю господарської діяльності у галузі харчової промисловості і торговельної діяльності, виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та державного податкового контролю ОДФС. Проблема, насамперед, пов'язана із необхідністю приведення у відповідність норм законодавства щодо контрольно-наглядової діяльності у сфері господарської діяльності і публічно контрольної діяльності у сфері оподаткування.

Мінагрополітики України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з питань формування та забезпечення реалізації: державної політики нагляду (контролю) у агропромисловому комплексі у т. ч. харчової і переробної промисловості. Аналіз основних функцій Мінагрополітики із урахуванням предмету дослідження засвідчив, що їх зміст пов'язаний із організаційно-господарськими відносинами в агропромисловому комплексі (далі – АПК) і виконанням таких функцій як:

– *державного регулювання* (сертифікація товарів, робіт і послуг, ліцензування окремих видів господарської діяльності у сфері АПК, розподіл квот щодо виробництва та поставки сільгосппродукції), а також організації аграрного ринку в частині забезпечення здійснення фінансових і товарних інтервенцій, здійснення державного контролю за діяльністю товарних бірж щодо дотримання ними умов надання висновку про відповідність вимогам;

– *державного технічного регулювання, контролю якості і безпеки виробництва* харчової продукції (у т. ч. спирту і алкогольних напоїв); затвердження вимог щодо введення системи аналізу ризиків і контролю (регулювання) у критичних точках або аналогічних систем забезпечення безпеки при виробництві харчових продуктів; якістю та безпечністю сільськогосподарської продукції на підприємствах АПК;

– *державного контролю й нагляду* із використанням і у межах норм Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 05.04.2007 р. № 877-V (далі – Закон № 877-V) за діяльністю оптових ринків сільськогосподарської продукції, а також

підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління (у т. ч. внутрішньогосподарського використання фінансових і матеріальних ресурсів, бюджетних коштів);

– *державного фінансового контролю* за діяльністю аграрної біржі у сфері надання кредитних і тваринницьких дотацій; контроль за формуванням і використанням державного інтервенційного фонду Аграрним фондом тощо [135].

У науковій літературі питання державного контролю у АПК України ґрунтовно розроблено провідними вченими. Так, зокрема академік В. З. Янчук, акцентував увагу, що державний контроль у галузі сільського господарства спрямований на запобігання і боротьбу зі зловживаннями і порушеннями державної дисципліни, на виявлення і використання резервів виробництва, підвищення його економічної ефективності, забезпечення схоронності майна і коштів кожним сільськогосподарським товаровиробником [136, с. 204].

Зміст державного контролю у сільському господарстві, як слушно визначає В. І. Курило, охоплює контрольно-наглядові функції щодо широкого спектру діяльності сільськогосподарських підприємств, організацій, установ, об'єднань не залежно від форм власності та організаційно-правових форм. На думку вченого, такий контроль «безпосередньо включає контроль за виробництвом, зберіганням, переробкою та реалізацією сільськогосподарської продукції, так і контроль за усіма іншими умовами аграрного виробництва, який включає екологічний та земельний контроль, а також інші види державного контролю, що носять загальний характер для усіх об'єктів контролю у державі» [137, с. 119]. Ґрунтуючись на класифікації видів і форм державного контролю у галузі сільського господарства, і в аграрному секторі економіки держави, розробленої проф. В.І. Курило, податковий контроль ОДФС та іншими державними органами влади у сфері виробництва і обігу спирту та

алкогольних напоїв, необхідно віднести до групи державного контролю у переробних галузях [137, с. 120].

Виходячи із результатів отриманих у царині наукових досліджень з адміністративного та фінансового права, необхідно зазначити, що податковий контроль у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв у загальній класифікованій системі видів і форм, необхідно віднести до державного контролю у переробних галузях, що здійснюється ОДФС та органами ДМС України іншими органами виконавчої влади повноваження яких поширюються на всі без виключення підконтрольні об'єкти в державі.

У сільському господарстві практично кожен контрольно-інспекційний орган виконує цілу низку функцій з адміністрування підконтрольної сфери, що включає не тільки контрольно-інспекційну діяльність, а й адміністративну правотворчу діяльність, пов'язану із розробкою нормативно-правових актів, різного роду стандартів, здійснення дозвільної, експертної діяльності, що в комплексі об'єктивно вимагає встановлення необхідного правового статусу. На думку О. Ю. Піддубного, юрисдикційні повноваження і інспекційний характер діяльності уповноважених органів у сфері АПК України мають виключну сільськогосподарську спеціалізацію – контролювання лише такої виробничо-господарської діяльності, яка безпосередньо є частиною сільськогосподарського виробництва, або безпосередньо з ним пов'язана [138, с. 11–15].

Відповідно до основних принципів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності в АПК України функції державного нагляду і контролю здійснює Державна інспекція сільського господарства України (далі – Держсільгоспінспекція України), що є центральним органом виконавчої влади, діяльність якої спрямовується і координується КМ України через Міністра аграрної політики та продовольства України. Держсільгоспінспекції України – це контрольно-інспекційні органи, які є відносно відокремленими в організаційному відношенні структурними частинами апарату Мінагрополітики, утворені для реалізації покладених на

це міністерство завдань по здійсненню контролю за дотриманням правових норм у відповідних підгалузях АПК, що покликані забезпечити якість продуктів харчування і продовольчої сировини, а також захист прав і законних інтересів усіх учасників сільськогосподарського виробництва та споживачів сільськогосподарської продукції [139].

Контрольно-наглядові повноваження державних інспекційних органів в аграрному секторі економіки України реалізуються через адміністративні провадження. Відповідно до постулатів теорії адміністративного права провадження є найбільшою і найскладнішою в структурному відношенні групою адміністративних проваджень, одним із яких є провадження по здійсненню контролю і нагляду, тобто провадження із здійснення контрольно-наглядових функцій держави [137, с. 120–121]. Результати наукових досліджень свідчать про те, що результатом удосконалення правового становища сільськогосподарських інспекцій має стати побудована на єдиних засадах, керована і контрольована з єдиного організаційного центру система інспекційних органів, діяльність яких забезпечує виробництво якісної сільськогосподарської продукції на всіх її етапах, а також захист прав і законних інтересів виробників і споживачів продукції АПК України [138, с. 16–19].

Із урахуванням зазначених принципових положень основні напрями удосконалення механізму правового регулювання відносин податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв повинні узгоджуватися із сучасними пріоритетними напрямами державної економічної і правової політики, реформи спиртової, лікєро-горілчаної та виноробної промисловості ґрунтуючись на тенденціях міжнародного досвіду і аналізі проблемних питань соціально-економічного розвитку галузей, адміністративної діяльності контролюючих органів і спрямовуватись на їх вирішення.

Міжнародний досвід свідчить, що державне втручання у господарські процеси підприємств здійснюється насамперед непрямыми (економічними)

методами зовнішнього, державного, господарського регулювання, шляхом створення необхідних економіко-правових умов і застосування стимулів щодо розвитку системи внутрішньоорганізаційного нагляду і контролю господарських організацій. Крім цього аналіз системи державного регулювання обігу спирту, наприклад, Німеччини підтвердив висновок, що державний сектор економіки і особливо її господарські монополії у спиртовій галузі повинні бути не лише операторами, агентами ринку але інструментом досягнення пріоритетних напрямів державної фінансової політики з метою підтримки (у вигляді фінансових субсидій та надання деяких пільг) малих і середніх (сільськогосподарських) виробників сировини [75]. У контексті розвитку системи внутрішньоорганізаційного управління типовим є приклад французької адміністративної системи де існує традиція доручати зацікавленим особам функції внутрішньоорганізаційного нагляду і контролю за виконанням економічних законодавчих актів [140, с. 30–31]. Організаційно-правова система внутрішньоорганізаційного нагляду і контролю має делеговані від держави повноваження зацікавлених осіб (наприклад профспілковим організаціям, наглядовим органам господарських об'єднань) звертатися до суду щодо застосування юридичних санкцій відносно окремих працівників підприємства і посадових осіб адміністрації за невиконання вимог законодавства.

Питання цілісності системи державного фінансового контролю частково врегульовано окремими законами та підзаконними нормативно-правовими актами, де визначено контрольні повноваження і процедури лише для деяких міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, однією з функцій яких є контроль за фінансово-господарською діяльністю інших органів державного і комунального сектору, що не належать до сфери їх управління.

Система державного фінансового контролю є достатньо ефективним методом подолання проблем проаналізованих у попередніх розділах роботи щодо державних підприємств ДК Укрспирт, лікєро-горілочаної та виноробної промисловості. Важливим інструментом державного управління, що надає



зможу державі досягти виконання зазначених завдань та зменшити кількість проблемних питань, пов'язаних з діяльністю органів державного і комунального сектору, є державний внутрішній фінансовий контроль [98]. У цьому зв'язку актуальним для галузі підприємств виробників та торгівлі спирту і алкогольних напоїв України є реалізація заходів Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на державних підприємствах ДК Укрспирт, рекомендацій щодо організації внутрішньоорганізаційного фінансового контролю на підприємствах інших форм власності, прийняття закону про державний фінансовий контроль й удосконалення діючого законодавства щодо державного регулювання.

Механізм правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв виходячи із конституційних норм повинен визначати повноваження, функції і засоби контролюючих органів держави у спеціальних нормах законів, а не значної сукупності підзаконних нормативно-правових актів. Основними способами і формами правового регулювання податкового контролю повинні бути: 1) ліцензійне дозволяння із урахуванням стимулюючих інвестиційно-іноваційних умов господарювання; 2) зобов'язування дотримання норм господарського та податкового законодавства, виконання публічно-податкових обов'язків і 3) заборони у формі санкцій адміністративно-, та фінансово-правової відповідальності додержання та виконання технічних, екологічних, санітарних та податково-правових норм у процесі виробництва і торгівлі спирту та алкогольних напоїв.

Базовим для організаційно-функціональної класифікації уповноважених державних органів (підрозділів) спеціальної компетенції, які здійснюють функції державного податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв є сутнісні ознаки об'єкта контролю, оскільки правовий пріоритет у податковому адмініструванні належить платникам податків (податковим боржникам) як одним із основних джерел доходів бюджетів та державних цільових фондів, і які на свій ризик, за власною

ініціативою і бажанням здійснюють підприємницьку діяльність за умови нести усі необхідні публічні зобов'язання перед кредиторами, державою, суспільством.

Аналіз системи державного регулювання, контролю і нагляду у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв свідчить про практичну необхідність удосконалення правового регулювання спрямованого, з одного боку, на організацію відносин виробництва і обігу спиртів та алкогольної продукції у перспективних соціально-економічних напрямках розвитку, з іншого – адекватної виробничим відносинам системи державного податкового контролю й нагляду, що сприяє їх розвитку через запобігання негативним факторам відхилення від правомірної поведінки платників податків, організації взаємодії органів державного управління, регулювання, контролю і нагляду – ОДФС, Держспоживстандарту, Мінекономіки, Мінагрополітики та інших уповноважених органів.

Правовий механізм взаємодії державних органів у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв повинен включати чітке розмежування, розподіл і водночас систематизацію необхідної правової компетенції таких органів у межах основних функцій *регулювання, нагляду, контролю*.

Важливу роль у процесі удосконалення правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв повинні відігравати інституційні компетенційні (статусні) та функціональні (процедурні) законодавчі акти за наступними напрямами.

**1. Вдосконалення державного регулювання виробництва і обігу спирту та алкогольної напоїв** доречніше проводити шляхом внесення необхідних змін саме до Закону України “Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів” у таких напрямах:

– визначення засад державної політики виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв (ст. 5 проекту), атестації виробництва (ст. 1 проекту),

утворення незалежної експертної комісії з питань ліцензування щодо порядку оскарження дій органів з ліцензування (ст.15 проекту) [141];

– запровадити ліцензійні умови для підприємств оптової торгівлі спиртом та алкогольними напоями, а також ввести додаткові обмеження для підприємств-виробників відповідної продукції;

– врегулювати питання виробництва спиртовмісних технічних рідин шляхом запровадження їх виготовлення виключно з спирту етилового денатурованого (спирту технічного);

– запровадити систему контролю за виробництвом та обігом спиртовмісних рідин у безперервному потоці з метою унеможливлення виробництва спирту під виглядом спиртовмісних рідин, а також відслідковування їх руху по всьому ланцюгу від виробника до споживача [142, с. 177–178];

– встановити правові умови (норми) щодо системи уповноважених органів регулювання нагляду і контролю у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв, а також принципи, напрями, види і функції їх взаємодії;

– упорядкувати систему податкових пільг щодо виробництва конкурентноспроможної продукції у межах програми Етанол;

Виходячи із вимог конституційних норм, необхідно розроблення і прийняття загального системоформуючого **закону України про державні монополії** у якому доцільно передбачити загальні принципи, цілі, завдання, основні види і напрями державної монопольної діяльності в Україні. Так, Конституційний суд України у 2004 році сформулював висновок про невідповідність вимогам ч. 3 ст. 42 Конституції України<sup>11</sup> положення про запровадження державної монополії у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, яке міститься у назві, ст. 1, п. 1 ст. 2 Указу Президента України «Про заходи щодо запровадження державної монополії у сфері контролю за виробництвом та

---

<sup>11</sup> Відповідно до ч. 3 ст. 42 Конституції України «види і межі монополії визначаються законом» [144].

обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів», якою встановлено, що види і межі монополії визначаються законом [143].

**2. Удосконалення функціональної та організаційної структури уповноважених контролюючих органів.** У нормах Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. № 3166-VI визначені основні завдання ЦОВВ: 1) надання адміністративних послуг; 2) здійснення державного нагляду (контролю); 3) управління об'єктами державної власності; 4) внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики на розгляд міністрів, які спрямовують та координують їх діяльність; 5) здійснення інших завдань, визначених законами України та покладених на них Президентом України. Разом із цим, форми таких ЦОВВ (служба, агенція, інспекція) пов'язані із домінантним виконанням одного із зазначених завдань: функції з надання адміністративних послуг фізичним і юридичним особам – *служба*; з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери його управління – *агенція*; за дотриманням державними органами, органами місцевого самоврядування, їх посадовими особами, юридичними та фізичними особами актів законодавства – *інспекція* [145].

ДПС України входить до системи органів виконавчої влади і забезпечує реалізацію єдиної державної податкової політики, а також державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, здійснює міжгалузеву координацію у цій сфері. Основними завданнями ДПС України є:

– внесення пропозицій щодо формування державної податкової політики і державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

– реалізація державної податкової політики та політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

ДПС України відповідно до покладених на неї завдань: 1) виконує роботу, пов'язану із:

– ліцензуванням діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами;

– здійсненням контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та забезпеченням міжгалузевої координації у цій сфері;

– здійсненням контролю у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів;

– прийняттям декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером, та узагальненням відомостей таких декларацій для здійснення організації роботи та контролю за повнотою обчислення і сплати акцизного податку;

– проведенням роботи із запобігання і боротьби з незаконним виробництвом і обігом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; організує роботу, пов'язану із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків з метою проведення експертизи щодо їх автентичності та здійсненням контролю за наявністю цих марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;

– здійснює контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, встановлених мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін на такі напої;

– організує інформаційно-аналітичне забезпечення процесів адміністрування та їх автоматизацію;

– під час проведення перевірок запитувати та вивчати первинні документи, які використовуються в бухгалтерському обліку, інші реєстри, фінансову, статистичну звітність, пов'язані з обчисленням і сплатою

податків, інших платежів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на ДПС України;

– під час проведення перевірок вимагати виготовлення і надання копій первинних документів (засвідчених підписом платника податків або його посадовою особою та скріплених печаткою (за наявності), які свідчать про порушення податкового та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на ДПС України, та отримувати їх у платників податків у встановленому ПК України порядку;

– під час проведення перевірок вимагати від посадових або службових осіб платника податків надання повноважних осіб для спільного з представниками ДПС України зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження ним діяльності, що перевіряється [146].

Виходячи із цього, координаційні функції нагляду і контролю у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв повинні закріплюватися за єдиним уповноваженим урядовим органом державного податкового контролю і нагляду із *статусом центрального органу виконавчої влади у формі служби та інспекції*. Так, відповідно до ст. 17 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» у разі якщо більшість функцій центрального органу виконавчої влади (далі – ЦОВВ) складають контрольно-наглядові функції за дотриманням державними органами, органами місцевого самоврядування, їх посадовими особами, юридичними та фізичними особами актів законодавства, центральний орган виконавчої влади утворюється як інспекція. Тому для приведення у відповідність до цього закону діючих норм статусного податкового законодавства необхідно відповідно змінити назву та функції Департаменту ДФС України та його структурних підрозділів в регіонах.

**3. Удосконалення системи державного контролю.** Необхідно розроблення і прийняття загального системоформуючого Закону України Про державний контроль, у якому визначити загальні принципи, цілі,

завдання, основні види і напрями публічно-фінансового контролю і його форми: нагляду і моніторингу на підприємствах установах організаціях.

У діючому правовому полі щодо здійснення функцій податкового контролю як і в цілому у системі державного контролю практично не приділяється уваги встановленню необхідних для практики господарювання правил застосування таких форм державного контролю як *нагляд і моніторинг, попередній і поточний* контроль. На нашу думку зазначені форми державного контролю є перспективними для вирішення проблем взаємодії держави (ОДФС) і платників податків, суб'єктів господарювання, соціально-економічного розвитку в країні. Так, аналіз норм ПК України засвідчив відсутність зазначених форм податкового контролю. Фактична перевірка, як форма документальної податкової перевірки, вперше передбачена у податковому законодавстві. Проте, згідно ст. 80 ПК України така форма перевірки застосовується ОДФС у випадках виявлення правопорушень, тобто як *наступний контроль*. Наступний контроль здійснюється після закінчення діяльності, лише за її результатом. З допомогою цього виду контролю перевіряється вже факт виконання, доцільність та законність дій у цілому [147, с. 355].

**4. Удосконалення державного податкового контролю інформаційно-правовими засобами.** Для впровадження таких форм державного контролю як нагляд і моніторинг, попередній і поточний контроль необхідно не лише передбачити у нормах адміністративного і податкового законодавства порядку їх застосування але й створити різнорівневі інтегровані комп'ютерні системи інформаційно-аналітичного забезпечення (ІКСІАЗ) у фінансовій сфері і, зокрема, у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв. Учасниками такої системи повинні бути підприємства виробництва і торгівлі, а також уповноважені органи податкового контролю. У науковій літературі визначається, що мета формування ІКСІАЗ у фінансовій сфері є «автоматизація процесів формування баз даних та знань на основі загальнодоступних компютерних програмних продуктів та апаратних засобів

з урахуванням можливостей конкретних підприємницьких структур щодо налагоджування цивілізованих взаємовідносин з відповідними органами державної влади, у тому числі податковими інспекціями» [148, с. 14].

Позитивні тенденції формування інформаційно-правової інфраструктури мали місце у нормотворчій практиці ОДФС. Так, наприклад ДПА України у 2008 році розробила проект наказу “Про затвердження змін до наказу Державної податкової адміністрації України від 24.03.2004 р. № 160”. Проектом пропонувалось внесення змін до Положення про контрольні пости державних податкових інспекцій на акцизних складах підприємств, що виробляють спирт, в частині запровадження відеоспостереження у брагоректифікаційних відділеннях та місцях зберігання і відпуску спирту, здійснення контролю за роботою приладів відеоспостереження та забезпечення накопичення, збереження та передачі матеріалів відеоспостереження. Метою підготовки проекту наказу було посилення державного контролю за виробництвом та обігом спирту, повнотою та своєчасністю надходження до бюджету акцизного збору, а також підвищення ефективності роботи представників ОДФС на акцизних складах підприємств, що виробляють спирт, недопущення незаконного виробництва і обігу спирту та продукції з його вмістом [134].



### **3.2 Концепція розвитку правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв в Україні**

Прийняті в Україні державною владою у нормативно-правовій формі сучасні концептуальні засади розвитку економіко-правових відносин у сфері оподаткування визначають стратегічні цілі реформування податкової системи насамперед через орієнтири стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів, децентралізації джерел публічних доходів, удосконалення міжбюджетних відносин. Зазначений принцип поєднання тенденцій розвитку суспільно-виробничих відносин і публічно-правових питань мобілізації фінансових ресурсів, організації здійснення податкового контролю є одним із основних у формуванні концептуальних елементів удосконалення правового регулювання у досліджуваній сфері.

Неадекватність законодавства у сфері оподаткування економічному стану, завданням підвищення ефективності виробництва, забезпечення економічного розвитку породжує масове ухилення від сплати податків суб'єктів господарювання. Актуальним на даний час є питання удосконалення податкового законодавства і організації системи державного податкового контролю шляхом узгодження його норм із інститутами господарського законодавства. Так, В. М. Гайворонським пропонувалося узгодити норми податкового законодавства шляхом кодифікації разом із нормами, що „регламентують бухгалтерський облік, порядок формування доходів, прибутку, собівартості, виконання господарських зобов'язань, відповідальності суб'єктів господарювання тощо. На думку вченого, без такої узгодженості система оподаткування не зможе виконувати функції регулювання і стимулювання. Перспективним є методологічний підхід щодо удосконалення і розвитку законодавства про оподаткування через розуміння його як інституту або підгалузі господарського законодавства, використовуючи конструкцію двустороннього господарського зобов'язання і спрямованого на використання пільгового оподаткування в якості інструменту стимулювання тих чи інших видів господарської діяльності, їх розвитку” [67, с. 208–209].

Удосконалення системи податкового контролю неможливо у відриві від відносин сфери матеріального виробництва. Тому досить важливо реформувати питання податкового контролю починаючи із сфери правового регулювання виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв. Стан зазначених відносин визначає й способи державного господарського регулювання, нагляду (контролю) органів виконавчої влади галузевої господарської компетенції, а також державного податкового контролю у сфері оподаткування.

Концепція розвитку правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв в Україні (далі – Концепція) визначає необхідні напрями державно-правового регулювання, з

одного боку, господарських відносин, пов'язаних із галузевим розвитком переробної (харчової) промисловості АПК України, виробництвом та обігом спирту і алкогольних напоїв, з іншого – публічних фінансово-правових відносин, пов'язаних із розвитком єдиної системи державного контролю в Україні, галузевих особливостей сучасних видів, форм державного фінансового контролю і нагляду у сфері господарської діяльності. Концепція включає необхідні елементи і декілька базових напрямів розвитку правового регулювання у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв із урахуванням необхідних системоформуючих положень адміністративної, економічної та правової реформ прийнятих в Україні й адаптованих до відповідного законодавства ЄС, Росії та інших країн.

На нашу думку зазначена концепція повинна мати у своєму змісті такі елементи як: мета, завдання, принципи, основні напрями і прогностичні результати удосконалення правового регулювання.

Мета Концепції полягає в удосконаленні правового регулювання державного податкового контролю, формування організаційної й функціональної систем своєчасного виявлення відхилень від прийнятих правил, порушень норм податкового та іншого законодавства, основних принципів легальної господарської діяльності.

Завдання Концепції:

- нормативно-правове забезпечення формування системи галузевого державного господарського регулювання, нагляду і контролю;
- зменшення втручання держави в економічну діяльність суб'єктів господарювання, спрощення системи отримання дозволів; перехід на європейську модель ринкового нагляду, якості та безпеки продукції;
- детінізація економіки, створення сприятливих умов для діяльності економічних агентів у легальному правовому полі;
- зміна підходів до здійснення державного контролю із прямого контролю (втручання у діяльність суб'єкта господарювання) до непрямого нагляду і моніторингу, профілактики й запобігання правопорушень;

- скасування дублюючих контрольних функцій з подальшим скасуванням контролюючих органів, у діяльності яких зникла необхідність і оптимізація організаційних структур державного контролю;

- формування чіткої комп'ютерної інформаційно-аналітичної системи ризикоорієнтованого податкового контролю для концентрації уваги контролюючих органів на особах, які ухиляються від сплати податків, і мінімізації втручання контролюючих органів у діяльність сумлінних платників податків;

- розвинути функції податкової служби, відповідальної за оцінювання ризику різних груп платників податків;

- підвищити рівень інформаційного забезпечення й впровадження автоматизації в ОДФС для зниження витрат на адміністрування податкової системи;

- підвищення доходів місцевих бюджетів як перерозподіл доходів між державним і місцевими бюджетами, а саме передання на місцевий рівень додаткових доходів із плати за ліцензії й сертифікати, державну реєстрацію, а також плати за торговий патент на проведення деяких видів підприємницької діяльності;

- створення адекватної сучасним умовам виробництва і торгівлі комп'ютерну, інформаційно-комунікаційну інфраструктуру обліку і контролю на державних підприємствах ДК Укрспирт для внутрішньоорганізаційного фінансового та зовнішнього державного податкового контролю.

До **принципів Концепції** необхідно віднести разом із загальними такі як: верховенство права, законність, управлінської ефективності, також і спеціальні. До спеціальних принципів, зокрема, відносяться:

- поєднання тенденцій розвитку суспільно-виробничих відносин і публічно-правових питань мобілізації фінансових ресурсів, організації здійснення податкового контролю;

– зменшення втручання держави в економічну діяльність суб'єктів господарювання, спрощення системи отримання дозволів; перехід на європейську модель ринкового нагляду, якості та безпеки продукції;

– зміна підходів до здійснення державного контролю із прямого контролю (втручання у діяльність суб'єкта господарювання) до непрямого нагляду і моніторингу, профілактики й запобігання правопорушень;

– пріоритет таких форм контролю, як нагляд і моніторинг, попередній і поточний;

– доцільності і економності управління фінансовими ресурсами як на підприємствах галузі, так і державних органів управління тощо.

У контексті визначення основних напрямів удосконалення державного регулювання виробництва і обігу спирту та алкогольної напоїв необхідно внести зміни і доповнення до Закону України „Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів” щодо визначення єдиних цілей, завдань, принципів, **основних напрямів державної економіко-правової політики у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв**, що дозволить більш цілеспрямовано і системно здійснювати правове регулювання, оптимізацію організаційної та функціональної структури діяльності уповноважених державних органів регулювання, нагляду і контролю, як зовнішнього так і внутрішньогалузевого, внутрішньоорганізаційного на підприємствах. Доповнити зазначений Закон окремою статтею із назвою: „Державна політика в сфері виробництва та обігу спирту та алкогольних напоїв”. Викласти такий зміст статті: „Державна політика в сфері виробництва та обігу спирту та алкогольних напоїв базується на таких принципових засадах:

1) галузевого державного господарського регулювання діяльності в сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв;

2) чіткого розмежування компетенції органів галузевого державного регулювання, нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності та державного фінансового (податкового) контролю;

3) додержання єдиних державно-правових норм, правил та стандартів якості і безпеки усіма суб'єктами відносин, пов'язаних з виробництвом і обігом спирту та алкогольних напоїв;

3) створення нормативно-правових умов для розвитку та підвищення технологічного рівня виробництва;

4) сприяння розвитку конкурентних відносин на ринку спирту та алкогольних напоїв й стимулювання діяльності щодо обмеження негативного впливу алкогольної продукції на здоров'я громадян, безпеку життєдіяльності, розвитку випуску конкурентоспроможної екологічної продукції;

5) забезпечення розвитку внутрішньоорганізаційного контролю обігу товарно-матеріальних цінностей на державних підприємствах, підприємств інших форм власності, внутрішнього аудиту, нагляду і моніторингу державних фінансів, стабільного фінансового стану в сфері виробництва та обігу спирту та алкогольних напоїв;

6) забезпечення проведення цінової та тарифної політики в даній сфері;

7) забезпечення ефективного процесу правоформування юридичної відповідальності СПД галузі та посадових осіб органів галузевого управління, зовнішніх контролюючих та правоохоронних органів державної влади;

8) забезпечення захисту прав, свобод та законних інтересів усіх суб'єктів відносин, що виникають у зв'язку з виробництвом та обігом спирту та алкогольних напоїв;

9) визначення правових норм щодо способів і засобів оскарження дій органів з надання дозвільних документів”.

Засади галузевого **державного господарського регулювання** діяльності в сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв повинні бути забезпечені шляхом внесення змін та доповнень до Закону України „Про

державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів” спрямовані на:

1) формування організаційно-правових засад управління об’єктами державної власності в сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв;

2) встановити правові умови (норми) діяльності уповноважених державних органів регулювання, нагляду і контролю у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв, а також принципи, напрями, види і функції їх взаємодії;

3) формування організаційно-правових засад державної монополії в Україні та в сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв, а також чітких правил використання матеріальних і фінансових ресурсів державних підприємств, що входять до господарських об’єднань. Використання державної монополії в сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв для регулюючого впливу на процеси соціально-економічного розвитку у суспільних інтересах [67, с. 184];

4) застосування методу програмування організаційно-правових напрямів і засобів розвитку технологічного, екологічного й безпечного виробництва спирту та алкогольних напоїв;

5) формування організаційно-правових засад соціально-економічних, організаційно-правових і технічних умов розвитку сучасних форм внутрішньоорганізаційного контролю (аудиту) підприємств та зовнішнього державного (у т. ч. податкового) контролю в сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв (попередній і поточний, нагляд і моніторинг);

6) чітке законодавче закріплення компетенції державних уповноважених органів у сфері публічного фінансового контролю та державного контролю і нагляду у сфері господарської діяльності з виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв;

7) перерозподіл функцій ліцензування виробництва із сфери державного фінансового (податкового) контролю у сферу господарсько-галузевої

діяльності центральних органів виконавчої влади у межах господарської компетенції контролю виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв, відповідно – Мінагрополітики (у харчовій промисловості) та Мінекономіки;

8) запровадження єдиного чіткого порядку і обов'язкових умов ліцензування оптової торгівлі спиртом і алкогольними напоями, роздрібною торгівлі алкогольними напоями – Мінекономіки, а також порядку, умов і видів надання уповноваженими органами дозвільних документів для підприємств виробників, оптової і роздрібною торгівлі у зазначеній сфері;

9) запровадження єдиного чіткого порядку і обов'язкових умов обігу спирту етилового технічного, у тому числі:

– врегулювати питання виробництва спиртовмісних технічних рідин шляхом запровадження їх виготовлення виключно із спирту етилового денатурованого (спирту технічного);

– запровадити систему контролю за виробництвом та обігом спиртовмісних рідин у безперервному потоці з метою унеможливлення виробництва спирту під виглядом спиртовмісних рідин, а також відслідковування їх руху по всьому ланцюгу від виробника до споживача [142, с. 177–178];

10) удосконалення бюджетного законодавства щодо міжбюджетних відносин, а також позабюджетних фондів дотацій і субсидій підприємствам харчової промисловості;

11) удосконалення податкового законодавства у частині систематизації норм пільгового оподаткування, зменшення прямого фактичного (людського) втручання ОДФС у процес виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв. Одночасно потребує організація створення управлінської і техніко-функціональної інфраструктури систем електронного документування, декларування фінансово-господарських операцій, контрольних систем і засобів технічного моніторингу на всіх етапах виробництва, обігу спирту і алкогольних напоїв, дистанційної форми податкового нагляду, непрямих методів податкового контролю;



12) формування організаційно-правових засад використання частини коштів, одержаних від обігу алкогольних напоїв для організації і проведення соціально-реklamних, виховних заходів, спрямованих на зменшення загального їх споживання, захист здоров'я громадян [149];

13) забезпечення дотримання прав споживачів;

14) запровадження обов'язкового страхування відповідальності за якість продукції виробників, оптових, роздрібних реалізаторів, експортерів та імпортерів алкогольних [149].

**Система заходів, що забезпечують формування організаційно-виробничої і внутрішньогалузевої, внутрішньоорганізаційної системи фінансового (податкового) контролю підприємств державної монополії у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв.** У системі державного господарського регулювання та виходячи із вимог конституційних норм<sup>12</sup>, необхідно розробити і прийняти загальний системоформуючий закон України „Про державні монополії”, у якому необхідно передбачити загальні принципи, цілі, завдання, основні види і напрями державної монопольної діяльності в Україні.

Для формування правових засад державної монополії у сфері виробництва та обігу спирту та алкогольних напоїв пропонуються наступні заходи:

1) встановлення порядку створення, об'єднання, злиття, виділення, ліквідації державних унітарних підприємств із виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв, порядок і розподіл компетенції органів державної виконавчої влади щодо прийняття рішень у сфері державно-монопольної діяльності;

2) порядок формування державних виробничо-торговельних кооперацій із виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв і порядок державного контролю за їх діяльністю;

---

<sup>12</sup> Відповідно до ч. 3 ст. 42 Конституції України „види і межі монополії визначаються законом” [144].

3) порядок організації створення і експлуатації в межах своєї компетенції комп'ютерних і комунікаційних інформаційно-аналітичних систем у т. ч. у сфері виробництва та обігу спирту та алкогольних напоїв за такою інфраструктурою:

– єдиного державного реєстру підприємств державної монополії;

– єдиного державного реєстру правочинів (декларування фінансово-господарських операцій) діяльності підприємств державної монополії;

4) розроблення порядку встановлення квот на обсяги експорту, імпорту та закупівлі спирту;

5) встановлення ставок акцизного податку на алкогольні напої;

6) заборони на реалізацію спирту в роздріб;

7) регулювання відпускних цін на спирт, вироблений з харчової та нехарчової сировини;

8) організація та здійснення державного обліку і звітності в сфері виробництва та обігу спирту та алкогольних напоїв;

9) встановлення державних стандартів, технічних умов, норм і правил у сфері виробництва та обігу спирту та алкогольних напоїв;

10) встановлення порядку сертифікації та державної реєстрації технічного обладнання для виробництва спирту та алкогольних напоїв;

11) організація в межах своєї компетенції стягування штрафних санкцій за порушення вимог зазначеного Закону;

12) здійснення комплексу заходів, що забезпечують захист прав споживачів і вітчизняних товаровиробників у сфері виробництва та обігу спирту та алкогольних напоїв;

13) інші питання визначені законами України.

**Удосконалення функціональної та організаційної структури уповноважених контролюючих органів.** Координаційні функції нагляду і контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв повинні закріплюватися за єдиним галузевим уповноваженим урядовим органом із статусом центрального органу виконавчої влади у формі служби та інспекції

[145]. Ураховуючи законодавчу узгоджуваність і необхідність розподілення компетенції державного контролю у сфері господарської діяльності і державного фінансового контролю, зазначений державний орган повинний діяти у сфері АПК України із використанням наявних компетенційних і функціональних можливостей галузі.

Законодавчо визначена галузева компетенція щодо державного господарського регулювання і контролю (нагляду, моніторингу) повинна надати можливість державі поєднувати необхідні напрями діяльності щодо задоволення потреб соціально-економічного розвитку галузі і наповнення публічних фінансових фондів. У цьому напрямі можна вирішити, з одного боку, такі питання, як:

- технічна модернізація структури виробничих фондів спиртозаводів, лікєро-горілчаних і винозаводів, конкурентного розвитку перспективних прибуткових сфер господарювання;

- організація об'єднання виробничих і торговельних комплексів на основі державної власності;

- забезпечення технічними засобами внутрішньогосподарського контролю на підприємствах у формі нагляду і моніторингу, засобами відеоспостереження, електронного декларування фінансово-господарських операцій виробництва та торгівлі.

З іншого – правове забезпечення використання адміністративних даних державного господарського нагляду і моніторингу органами державної податкової служби у межах виконання чинних функцій „кабінетного” аудиту податкового контролю та його перспективних публічно-правових форм – нагляду і моніторингу.

Сучасний стан свідчить, що у системі АПК України сформована специфічна система державного регулювання і контролю, що має сільськогосподарську спеціалізацію, контроль виробничо-господарської діяльності його підприємств. Ураховуючи наявні регулятивні та контролюючі повноваження Мінагрополітики, Держсільгоспінспекції та

інших галузевих контролюючих органів, а також необхідного створення єдиного державного органу управління у харчовій промисловості, повноваження державного господарського регулювання і державного нагляду і контролю щодо господарської діяльності підприємств спиртової та алкогольної продукції необхідно передати відповідним галузевим державним органам. При переданні повноважень державного господарського регулювання і контролю необхідно разом із питаннями технічної модернізації виробничих фондів вирішити питання технічного забезпечення контрольної діяльності у формі відеоспостереження, електронного декларування фінансово-господарських операцій виробництва та торгівлі.

Аналіз міжнародного досвіду правового регулювання свідчить, що держава повинна поступово, відповідно до потреб зменшувати своє юридично владне, контрольне втручання у господарські процеси матеріального виробництва і торгівлі, послідовно проводячи такі заходи:

- лібералізації і дерегулювання у сфері господарських відносин із одночасним закріпленням жорстких юридично-матеріальних санкцій за порушення норм законодавства;

- створення необхідної інфраструктури комп'ютерних і комунікаційних технологій та умов для їх застосування у системі інформаційно-аналітичних непрямих методів державного аудиту, нагляду і контролю господарської діяльності та публічних фінансів;

- удосконалення внутрішньоорганізаційних засобів наглядово-контрольних повноважень господарських організацій та їх об'єднань;

- встановлення систематизованої сукупності засобів юридичної відповідальності службових осіб уповноважених державних органів влади та контролю за діяльністю публічно-господарської адміністрації адміністративним судом тощо.

Положення міжнародних концепцій розвитку відносин у сфері публічних фінансів свідчать про те, що державний податковий контроль доцільно реформувати у системі державного господарського регулювання.

Державний податковий контроль у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв є видовою і специфічною складовою загальної системи державного фінансового контролю і системи державного управління, державного регулювання в Україні. Складна сукупність нормативно-правових актів щодо державного регулювання, нагляду й контролю уповноважених державних органів встановлюють складний перелік їх повноважень, функцій, форм і засобів, а також сукупність суб'єктивних прав і обов'язків платників податків – суб'єктів господарювання економічної галузі.

Основний зміст контрольних відносин уповноважених державних органів у досліджуваній сфері полягає у забезпеченні державного нагляду і контролю, з одного боку у сфері господарської діяльності підприємств, з іншого – у сфері публічного фінансово-правового контролю мобілізації грошових коштів до державних цільових фондів і правил розпорядження цими ресурсами у межах питань економічного розвитку галузі. Їх основні напрями як:

- безпека й якість сировини для виробництва спирту і алкогольних напоїв;
- дотримання правил господарської діяльності у сфері матеріального виробництва та торгівлі спиртом і алкогольними напоями державними унітарними підприємствами в управлінській системі спиртової монополії Укрспирт, підприємствами інших форм власності лікєро-горілкової та виноробної галузей;
- правових умов учасників публічно-фінансових правовідносин щодо адміністрування і сплати загальнодержавних та місцевих податків і інших обов'язкових платежів;
- функціонування внутрішнього ринку спирту та алкогольних напоїв, а також у сфері зовнішньоекономічної діяльності, регулювання експорту і імпорту;

– обмеження обсягів тіньового обігу сировини та готової продукції, нелегального виробництва, обігу та зростання обсягів фальсифікованої продукції;

– правоохоронних правовідносин щодо запобігання і засосування заходів юридичної відповідальності у порядку встановленому законом.

Виходячи із практичних напрямів здійснення юридично-владних функцій структура виробничих і торговельних відносин, а також основні цілі і напрями їх соціально-економічних потреб, інноваційноорієнтовного економічного розвитку повинні визначати якісний зміст і кількісну структуру повноважень, функцій, форм, засобів державного господарського регулювання, дозвільних відносин, нагляду і контролю.

**Удосконалення правового регулювання державного податкового контролю у системі державного контролю та внутрішньоорганізаційного контролю підприємств, установ, організацій** потребує розроблення і прийняття загального системоформуючого закону України „Про державний контроль”, у якому доцільно визначити загальні принципи, цілі, завдання, основні види і напрями публічно-фінансового контролю і правила застосування таких його форми, як нагляд і моніторинг на підприємствах, установах, організаціях.

Державний контроль за виробництвом та обігом спирту та алкогольних напоїв повинний здійснюватися уповноваженими органами виконавчої влади, що структурно і функціонально визначаються законом.

Удосконалення зовнішнього державного податкового контролю неефективно без удосконалення *внутрішньоорганізаційного контролю* на підприємствах, установах, організаціях. Розвиток правового регулювання внутрішньоорганізаційного контролю на підприємствах виробників спирту і алкогольних напоїв полягає у закріпленні їх законодавчих прав і обов’язків щодо самостійного визначення засобів та форм захисту своєї продукції від фальсифікації (підроблення), а також ініціативи самостійного корпоративного і галузевого контролю обігу фальсифікованої продукції

[141]. Результати зазначених контрольних заходів повинні направлятися в автоматизованому режимі через комп'ютерні і комунікаційні системи уповноваженим державним органам контролю (у т. ч. ОДФС) і правоохорони. За наявності документів, що підтверджують факт фальсифікації, у законі необхідно закріпити право товаровиробника звернутися до суду за захистом своїх порушених прав на торгову марку, продукцію тощо. За результатами перевірок уповноважені органи державної влади повинні у відповідності із нормами Закону України «Про публічну інформацію» публікувати на власних офіційних сайтах їх дані для здійснення заходів *громадського контролю*.

Досконала система державного внутрішнього фінансового контролю є достатньо ефективним методом подолання проблем мобілізації податкових зобов'язань підприємств галузі. У цьому зв'язку актуальним для державних підприємств виробників спирту та алкогольних напоїв є реалізація заходів Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [98]. На основі положень зазначеної концепції доцільно сформулювати обов'язкові для впровадження нормативи щодо організації внутрішньоорганізаційного фінансового контролю на державних підприємствах та рекомендації щодо підприємств інших форм власності. Загальні принципи, види і напрями функціонування державного внутрішнього фінансового контролю повинні бути передбачені у законі „Про державний фінансовий контроль в Україні”. Галузеві особливості впровадження правил внутрішнього фінансового контролю – повинні бути передбачені у таких законах як „Про державний контроль в Україні”, „Про державні монополії в Україні”, „Про державні підприємства в Україні” та до чинного Закону України „Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів” від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР (далі – Закон № 481/95-ВР).

**Удосконалення державного податкового контролю інформаційно-правовими засобами.** Для впровадження таких форм державного контролю,

як нагляд і моніторинг, попередній і поточний контроль, необхідно не лише передбачити у нормах адміністративного податкового законодавства порядок їх застосування, але й створити необхідні правові умови впровадження різнорівневих інтегрованих комп'ютерних систем інформаційно-аналітичного забезпечення (ІКСІАЗ) у фінансовій сфері [148, с. 15] і у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв. Учасниками такої системи повинні бути уповноважені органи податкового контролю, а також підприємства виробництва і торгівлі.

Удосконалення інформаційно-правового забезпечення державного податкового регулювання необхідно також при створенні комп'ютерно-програмних, інформаційно-аналітичних систем декларування, реєстрації і обліку використання податкових пільг, обігу податкових векселів на етапі від акцизного складу щодо виробництва і обігу біоетанолу<sup>13</sup> та спирту етилового денатурованого (спирту технічного) на спиртозаводах до споживача. Така система інформаційного забезпечення повинна бути інтегрована в системі суб'єктів відносин, з одного боку, підприємств, на яких випускається зазначена продукція і може бути виданий податковий вексель<sup>14</sup>, з іншого – ОДФС, що здійснюють функції податкового контролю за територіальною компетенцією.

У науковій літературі визначається, що мета формування ІКСІАЗ у фінансовій сфері є «автоматизація процесів формування баз даних та знань на основі загальнодоступних комп'ютерних програмних продуктів та

---

<sup>13</sup> **Біоетанол** – спирт етиловий зневоджений, який виготовлений з біомаси для використання як біопаливо та належить до товарної позиції 2207 згідно з УКТ ЗЕД. Біоетанол підприємствами використовується для:

– виробництва бензинів моторних сумішевих із вмістом біоетанолу, етил-трет-бутилового етеру (ЕТБЕ), інших добавок на основі біоетанолу;  
– виробництва біопалива [55].

<sup>14</sup> Згідно з п. 229.1.5 ст. 229 ПК України податковий вексель може бути виданий: а) підприємством первинного виноробства, яке є виробником виноградних, плодово-ягідних та інших виноматеріалів і сусла; б) виробником лікарських засобів; в) виробником продуктів органічного синтезу; г) нафтопереробними заводами (чи іншими суб'єктами господарювання), які використовують біоетанол для виробництва бензинів моторних сумішевих із вмістом біоетанолу, етил-трет-бутилового етеру (ЕТБЕ), інших добавок на основі біоетанолу; г) виробниками біопалива.



апаратних засобів з урахуванням можливостей конкретних підприємницьких структур щодо налагоджування цивілізованих взаємовідносин з відповідними органами державної влади, у тому числі податковими інспекціями» [148, с. 14].

**Порядок оскарження дій органів з ліцензування діяльності із виробництва і обігу спирту та алкогольними напоями.**

Правомірність дій органу, який видає ліцензії на виробництво та обіг спирту може бути розглянута *незалежною експертною комісією* на прохання заявника [141]. Експертна комісія створюється органами місцевої влади з участю представників організацій, які здійснюють виробництво і обіг спирту та алкогольних напоїв. Висновки експертної комісії обов'язково враховуються органом, який видає ліцензії. Положення про незалежну ліцензійну експертизу щодо виробництва та обігу спирту та алкогольної продукції розробляється спеціально уповноваженим органом виконавчої влади і затверджується КМ України.

Дії органу, що видає ліцензії на виробництво та обіг спирту оскаржуються *в судовому порядку*.

Формування нормативно-правових засад єдиної системи державного контролю у цій сфері, створює умови для безпеки життя і здоров'я людей та дотримання прав споживачів, поліпшення якості алкогольних напоїв, виконання соціально-економічних програм у сфері екології, охорони здоров'я, мобілізації коштів до державних цільових фондів.

**Заходи юридичної відповідальності посадових осіб уповноважених державних органів регулювання і контролю у законодавстві можуть встановлюватися законодавством за порушення порядку :**

- дозвільної діяльності (строків надання документів суб'єкту господарювання, переліку документів тощо),
- перевіркової роботи;
- незаконного втручання у діяльність підприємств, як безпосередньо так і під час збирання даних про господарську діяльність.

Відповідальність підприємств. До СПД застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафів у разі:

- несвоєчасної реєстрації як платника акцизного збору;
- реалізації спирту підприємствам, які не мають квот на його придбання;
- виробництва спирту та алкогольних напоїв без наявності ліцензії;
- виробництва алкогольних напоїв з використанням нехарчового спирту;
- реалізації алкогольних напоїв з перевищенням допустимих норм шкідливих речовин;
- обігу спирту та алкогольних напоїв без наявності ліцензій;
- оптової та роздрібної торгівлі алкогольними напоями без сертифіката якості та без акцизних марок;
- порушення вимог встановленого законом порядку та умов реалізації алкогольних напоїв;
- зберігання спирту або алкогольних напоїв у місцях зберігання, не внесених до Єдиного реєстру місць зберігання спирту та алкогольних напоїв [141].

Зазначені штрафи спрямовуються до бюджету згідно з чинним законодавством.

Рішення про стягнення штрафів приймаються органом, який видав ліцензію на виробництво та обіг спирту та алкогольних напоїв та іншими органами виконавчої влади у межах їх компетенції визначеної законами України.

### **Висновки до Розділу 3**

1. Основні напрями удосконалення механізму правового регулювання відносин податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв повинні узгоджуватися із сучасними пріоритетними напрямами державної економічної і правової політики, реформи спиртової, лікєро-горілчаної та виноробної промисловості ґрунтуючись на тенденціях міжнародного досвіду і аналізі проблемних питань соціально-економічного розвитку галузей, адміністративної діяльності контролюючих органів і спрямовуватись на їх вирішення.

2. Концепція розвитку правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв в Україні визначає необхідні напрями державно-правового регулювання, з одного боку, господарських відносин, пов'язаних із галузевим розвитком переробної (харчової) промисловості агропромислового комплексу України, виробництвом та обігом спирту і алкогольних напоїв, з іншого – публічних фінансово-правових відносин, пов'язаних із розвитком необхідних єдиної системи державного контролю в Україні, галузевих особливостей сучасних видів і форм державного фінансового контролю у сфері господарської діяльності.

3. Концепція має складові елементи, декілька базових прогнозних напрямів розвитку правового регулювання, що ураховують необхідні системоформуючі положення адміністративної, економічної та правової реформ прийнятих в Україні й адаптованих до відповідного законодавства ЄС, Росії та інших країн.

4. До основних напрямів удосконалення правового регулювання державного податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв у Концепції віднесені що передбачає концепція є:

– вдосконалення системи державного господарського регулювання виробництва і обігу спирту та алкогольної напоїв, що доречніше проводити шляхом внесення необхідних змін до норм Закону України “Про державне

регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів”;

– вдосконалення правового регулювання відносин державної монополії шляхом розроблення і прийняття загального системоформуючого закону України про державні монополії у якому доцільно передбачити загальні принципи, цілі, завдання, основні види і напрями державної монопольної діяльності в Україні;

– вдосконалення функціональної та організаційної структури уповноважених контролюючих органів у сфері державного контролю у світлі новітніх норм Закону України «Про центральні органи виконавчої влади». Одним із першочергових заходів для вирішення зазначеної проблеми пропонується розроблення і прийняття загального системоформуючого Закону України «Про державний контроль», у якому необхідно визначити загальні принципи, цілі, завдання, основні види і напрями публічно-фінансового контролю і його сучасні й більш досконалі форми: нагляду і моніторингу на підприємствах установах організаціях;

– вдосконалення державного податкового контролю пропонується шляхом :

1) внесення змін до Податкового кодексу України щодо перерозподілення функцій державного регулювання і контролю (нагляду) за господарською діяльністю, дозвільних процедур, що здійснюють ОДФС до галузевих уповноважених державних органів регулювання і контролю і приведення у відповідність норм податкового законодавства і Закону України «Про державний контроль (нагляд) у сфері господарської діяльності»;

2) внесення змін до податкового і господарського законодавства щодо закріплення інформаційно-правових норм для створення різнорівневих інтегрованих комп’ютерних систем інформаційно-аналітичного забезпечення (ІКСІАЗ) у фінансовій сфері і, зокрема, у сфері виробництва та обігу спирту і алкогольних напоїв.

## ВИСНОВКИ

У результаті проведеного монографічного дослідження отримано такі висновки, пропозиції й рекомендації, спрямовані на вдосконалення правового регулювання податкового контролю діяльності органів влади у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв.

1. Виробництво і обіг спирту та алкогольних напоїв є сферою господарської діяльності, що охоплює матеріальне виробництво у галузі харчової промисловості і торговельно-посередницької діяльності. Специфіка виробничих відносин галузі визначає специфіку системи державного регулювання, нагляду й контролю. Аналіз змісту правовідносин у зазначеній сфері виявив проблему практичного співвідношення, взаємодії й чіткого розмежування компетенції у законодавстві щодо правових аспектів державного регулювання, нагляду й контролю господарської діяльності у галузі харчової промисловості і торговельної діяльності, виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та державного податкового контролю ОДФС. Проблема пов'язана із необхідністю приведення у відповідність норм законодавства контрольно – наглядової діяльності у сфері господарської діяльності і публічно – контрольної діяльності у сфері оподаткування.

2. Удосконалення системи податкового контролю неможливе у відриві від відносин сфери матеріального виробництва. Тому досить важливо реформувати питання податкового контролю, починаючи із сфери правового регулювання виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв. Стан зазначених відносин визначає й способи державного господарського регулювання, нагляду (контролю) органів виконавчої влади галузевої господарської компетенції, а також державного податкового контролю у сфері оподаткування.

3. Основний зміст контрольних відносин уповноважених державних органів у досліджуваній сфері полягає у забезпеченні державного нагляду і контролю, з одного боку, у сфері господарської діяльності галузевих

підприємств, з другого – у сфері публічного фінансово-правового контролю мобілізації грошових коштів до державних цільових фондів, а також правил розпорядження цими ресурсами у межах питань економічного розвитку галузі. Зокрема у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв предметний зміст контрольних відносин має такі основні напрями, як:

- безпека і якість сировини для виробництва спирту та алкогольних напоїв;

- дотримання правил господарської діяльності у сфері матеріального виробництва та торгівлі спиртом і алкогольними напоями державними унітарними підприємствами в управлінській системі спиртової державної монополії Укрспирт, підприємствами інших форм власності лікеро-горілчаної та виноробної галузей;

- створення правових умов для учасників публічно-фінансових правовідносин щодо адміністрування й сплати загальнодержавних і місцевих податків та інших обов'язкових платежів;

- функціонування внутрішнього ринку спирту та алкогольних напоїв, а також у сфері зовнішньоекономічної діяльності, регулювання експорту й імпорту;

- обмеження обсягів тіншового обігу сировини та готової продукції, нелегального виробництва, обігу та зростання обсягів фальсифікованої продукції;

- дотримання правоохоронних правовідносин щодо запобігання і застосування заходів юридичної відповідальності у порядку, встановленому законом.

Виходячи із практичних напрямів здійснення юридично-владних функцій, структура виробничих і торговельних відносин, а також основні цілі й напрями їх соціально-економічних потреб, інноваційно-орієнтовного економічного розвитку повинні визначати якісний зміст і кількісну структуру повноважень, функцій, форм, засобів державного господарського регулювання, дозвільних відносин, нагляду і контролю.

4. Проблемні питання у сфері виробництва спирту, алкогольних напоїв та їх торговельного обігу засвідчили необхідність удосконалення правового регулювання у таких напрямках:

– правової систематизації й оптимізації використання пільгових режимів податкового стимулювання виробництва і обігу екологічних видів спиртовмісної продукції із впровадженням енергоефективних та енергозберігаючих технологій;

– нормативно-правового забезпечення системи дисциплінарних і майнових санкцій щодо посадових осіб державних органів за порушення строків оформлення і видачі дозвільних документів на відпуск спирту;

– відповідно до сучасних фінансово-облікових стандартів введення електронної системи контрольно-облікового документування виробництва спирту й алкогольних напоїв;

– введення системи безперервного відеомоніторингу за виробництвом та обігом спиртовмісних рідин;

– запровадження ліцензійних умов для підприємств, що здійснюють оптову торгівлю спиртом та алкогольними напоями.

5. Виходячи із юридичного визначення «податковий контроль» у нормах ст. 61 ПК України та стану правового регулювання контрольної діяльності, у предмет такого контролю недоцільно включати функції контролю дотримання законодавства з питань проведення патентування, ліцензування, документальний, фактичний контроль виробництва і обігу товарів, оскільки вони є власне засобами державного регулювання і контролю у сфері господарювання, що можуть бути застосовані контролюючими органами, але не контрольовані ними. У цьому зв'язку необхідно внести зміни у п. 61.1 ст. 61 ПК України і виключити слова «патентування» і «ліцензування» із визначення «податковий контроль». Поняття «податковий контроль» визначити у ст. 61 у такій редакції: «податковий контроль (у вузькому розумінні) – це сукупність адміністративних процедур, які здійснюються уповноваженими представниками ОДФС, митних органів, інших органів

виконавчої влади міжвідомчої компетенції щодо перевірки правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також (у широкому розумінні) дотримання норм законодавства з питань проведення окремих господарських операцій, що віднесені до компетенції контролюючих органів».

6. Функції, форми і засоби державного регулювання і контролю, що застосовуються Департаментом ДФС України, встановлюються за допомогою складної та несистематизованої сукупності нормативно-правових актів ДПА України та державних органів, що не мають єдиних принципів і необхідних елементів механізму державного контролю. Зазначений масив нормативно-правових актів зумовлює хаотичну сукупність юридичних прав і обов'язків виробників підакцизних товарів та суб'єктів торговельної діяльності, а також компетенцію регулюючих і контролюючих органів, що негативно впливає на результати їх діяльності.

Перспективне вирішення основних проблем правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв можливе шляхом визначення у Законі України № 481/95 окремого органу державного регулювання і контролю із спеціальним (галузевим) статусом, а також групи компетенційних норм. Також у зазначеному Законі доцільно передбачити переліки публічних юридичних прав і обов'язків основних учасників контрольних правовідносин. Норми Закону України № 481/95 «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» від 19 грудня 1995 року для підвищення ефективності їх застосування необхідно сформулювати як процесуальні норми прямої дії, щоб не виникало потреби у розробці додаткових підзаконних нормативно-правових актів (постановами КМ України, наказами ДПА України та інших державних органів влади).

На законодавчому рівні процедурно не достатньо урегульованою залишається сфера оптової та роздрібної торгівлі спиртом і алкогольними



напоями у зв'язку із відсутністю як загального системоутворюючого закону про внутрішню торгівлю, так і галузевого.

7. Норми ПК України практично адаптували функції й повноваження ОДФС до специфіки їх контрольної та регулюючої діяльності у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв. Це виявилось, зокрема, у визначенні правової дефініції «податковий контроль» і включення у його поняття системи заходів, що вживаються контролюючими органами: дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Також у нормах ПК України передбачено специфічний вид документальних перевірок – фактичні перевірки, визначено їх поняття і порядок проведення. Разом із тим розширення сфери правового регулювання нормами ПК України за рахунок зазначених вище та інших організаційно-правових заходів і уповноваження ОДФС щодо застосування функцій, передбачених нормами Закону № 481/95-ВР, визначає правовий статус ОДФС як органів державного регулювання і контролю, зокрема у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв.

### Список використаних джерел

1. Народное хозяйство СССР за 70 лет: Юбилейный стат. ежегодник/Госкомстат СССР. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 766 с.
2. Статистичний щорічник України за 2004 рік / [за заг. ред. Осауленка О. Г. – К. : Державний комітет статистики України, 2005. – 590 с.
3. Статистичний щорічник України за 1995 рік / Мін.статистики України [відп. за випуск В. В. Самченко ]. – К. : Техніка, 1996. – 576 с.
4. Народне господарство України у 1992 році / Мін.статистики України [відп. за випуск В.В.Самченко ]. – К. : Техніка, 1993. – 464 с.
5. Статистичний щорічник України за 2008 рік / [за заг. ред. Осауленка О. Г. ]. – К. : Державний комітет статистики України, 2009. – 566 с.
6. Про розміри податку з обороту на спирт етиловий та олію, що використовуються для промислової переробки: Постанова Ради Міністрів УРСР від 12.04.1991 р. № 93 // Офіційний сайт ВР України: Комп'ютерно-інформаційна база Законодавство: [електронний ресурс] – режим доступу – <http://zakon1.rada.gov.ua/>
7. Про зниження розміру акцизного збору на спирт (горілку), що виробляється із зерна колгоспів, радгоспів та селян на давальницьких умовах: Постанова Президії ВР України від 11.02.1992 р. № 2109-ХІІ // Відомості ВР України. – 1992. – № 19 (12.05.92). – С. 270.
8. Про ставки акцизного збору на окремі товари: Постанова ВР України від 21.02.1992 р. № 2148-ХІІ // Відомості ВР України. – 1992. – № 21. – Ст. 298.
9. Про порядок введення в дію і застосування Закону України „Про внесення доповнень і змін до Кримінального кодексу України, Кримінально-процесуального кодексу Української РСР і Кодексу Української РСР про адміністративні правопорушення: Постанова ВР України від 07.07.1992 р. № 2548-ХІІ // Відомості ВР України. – 1992. – № 39 (29.09.92). – С. 571.
10. Про перелік товарів (продукції), на які встановлюється акцизний збір, та ставки цього збору: Постанова КМ України від 26.12.1992 р. № 741 // Офіційний сайт ВР України: Комп'ютерно-інформаційна база Законодавство: [електронний ресурс] – режим доступу – <http://zakon1.rada.gov.ua/>
11. Про акцизний збір: Декрет КМ України від 26.12.1992 р. № 18-92 // Відомості ВР України. – 1993. – № 11 (16.03.93). – С. 95.
12. Про державне регулювання виробництва, торгівлі, експорту спирту, напоїв з його використанням і торгівлю тютюновими виробами: Декрет КМ України від 31.12.1992 р. № 25-92 // Відомості ВР України. – 1993. – № 11 (16.03.93). – С. 95.
13. Статистичний щорічник за 2000 рік / [за заг. ред. Осауленка О. Г. ]. – К. : Державний комітет статистики України, 2001. – 598 с.

14. Акцизний збір/ Держ. подат. служба України [за заг.ред. С. В. Буряка]. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – 352 с.
15. Данілов О. Д. Проблеми справляння акцизного збору та шляхи їх усунення/ Данілов О. Д., Паєнтко Т. В. // Фінанси України. – 2010. – № 5. – С. 58–65.
16. Офіційний сайт Державного комітету статистики України / [електронний ресурс] – режим доступу – <http://www.ukrstat.gov.ua/>
17. Настина Е., Корнеев Е. „Очень свободный рынок” // Компан&н. – 2002. – № 12 (268). – С. 38–39.
18. Вільховий Ю. Спирт та алкоголь: регулювання ринків у нас і в зарубіжжі // Консультант. – 2003 (24.03.2003). – № 12 (387). – С. 8–9.
19. Почепцова Т. В ожидании передела // Компан&н. – 2002. – № 12 (268). – С. 42–46.
20. Організаційно-правові основи модернізації процесів попередження та виявлення правопорушень у сфері обігу спирту, алкогольних напоїв/ За ред. О.Л. Копиленка, О.М. Мойсюка / Кол.авт.: Монографія. – К.: „МП „Леся”, 2005. – 372 с.
21. Про порядок видачі суб'єктам підприємницької діяльності спеціальних дозволів (ліцензій) на здійснення окремих видів діяльності та про розмір плати за державну реєстрацію суб'єктів підприємництва: Постанова Ради Міністрів УРСР від 15.04.1991 р. № 99 // Офіційний сайт ВР України: Комп'ютерно-інформаційна база Законодавство: [електронний ресурс] – режим доступу – <http://zakon1.rada.gov.ua/>
22. Про перелік товарів, щодо експорту яких встановлюється режим ліцензування і квотування на 1992 рік: Постанова ВР України від 12.05.1992 р. № 2332-ХІІ // Відомості ВР України. – 1992. – № 31. – Ст. 444.
23. Про експорт до Республіки Узбекистан спирту в обмін на бавовну: Розпорядження КМ України від 24.02.1993 р. № 129-р // Офіційний сайт ВР України: Комп'ютерно-інформаційна база Законодавство: [електронний ресурс] – режим доступу –
24. Про зниження розміру акцизного збору на спирт (горілку), що виробляється із зерна колгоспів, радгоспів та селян на давальницьких умовах: Постанова Президії ВР України: від 11.02.1992 р. № 2109-ХІІ // Відомості ВР України. – 1992. – № 19 (12.05.92). – С. 270.
25. Про перелік державних підприємств, що виробляють лікєро-горілочні вироби і цукор: Лист Державного комітету України по харчовій промисловості від 27.03.1995 р. № 05-08/101 / Комп'ютерно-інформаційна база Законодавство Ліга Закон : [електронний ресурс] – режим доступу – [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN207.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN207.html)
26. Про посилення державного контролю за виробництвом та обігом спирту, повнотою та своєчасністю надходження до бюджету акцизного збору: Наказ ДПА України від 24.03.2004 р. № 160 із змінами і доповненнями, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 01.04.2004 р. за № 410/9009 / Комп'ютерно-інформаційна база Законодавство Ліга Закон :

- [електронний ресурс] – режим доступу – [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN207.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN207.html)
27. Про впорядкування видачі суб'єктам підприємницької діяльності спеціальних дозволів (ліцензій) на виробництво спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів: Постанова КМ України від 30.07.1996 р. № 855 // Офіційний сайт ВР України: Комп'ютерно-інформаційна база Законодавство: [електронний ресурс] – режим доступу – <http://zakon1.rada.gov.ua/>
  28. Про посилення контролю за виробництвом спирту і лікєро-горілчаних виробів: Постанова КМ України від 15.06.1996 р. № 649 / Офіційний сайт ВР України: Комп'ютерно-інформаційна база Законодавство: [електронний ресурс] – режим доступу – <http://zakon1.rada.gov.ua/>
  29. Про вдосконалення управління підприємствами спиртової та лікєро-горілчаної промисловості: Постанова КМ України від 29.06.1996 р. № 701 / Офіційний сайт ВР України: Комп'ютерно-інформаційна база Законодавство: [електронний ресурс] – режим доступу – <http://zakon1.rada.gov.ua/>
  30. Про Положення про Державний комітет України з монополії на виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів // Офіційний вісник України. – 1998. – № 39. – С. 6.
  31. Про державну монополію на виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів: Указ Президента України від 22.07.1998 р. № 806/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 29. – с. 7
  32. Про організацію служби контролю за автоматичним обліком спирту етилового та засобами його вимірювання Держспецмонополії України: Наказ Державного комітету України з монополії на виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів від 20.11.1998 р. № 8 // Офіційний сайт правової системи Нормативні акти України (НаУ): [електронний ресурс] – режим доступу – <http://zakon.nau.ua/>
  33. Про зміни у структурі центральних органів виконавчої влади Указ Президента України від 15.12.1999 р. № 1573/99 із змінами та доповненнями // Офіційний вісник України. – 1999. – № 50. – С. 11.
  34. Про деякі питання щодо державного регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами: Постанова КМ України від 08.04.1996 р. № 411 // Офіційний сайт ВР України: Комп'ютерно-інформаційна база Законодавство: [електронний ресурс] – режим доступу – <http://zakon1.rada.gov.ua/>
  35. Про повернення на доопрацювання проекту Закону України про державну монополію на виробництво та обіг алкоголю і тютюнової продукції: Постанова ВР України від 08.04.1999 № 574-XIV // Офіційний сайт ВР України: Комп'ютерно-інформаційна база Законодавство: [електронний ресурс] – режим доступу – <http://zakon1.rada.gov.ua/>

36. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 50 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Указу Президента України „Про заходи щодо запровадження державної монополії у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів” (справа про запровадження державної монополії у сфері контролю за виробництвом окремих видів продукції) від 31.03.2004 р. № 8-рп/2004 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 14. – С. 327.
37. Положення про порядок контролю за зберіганням, відпуском і транспортуванням спирту етилового, затверджене Постановою КМ України від 2.12.1996 р. № 1438 // Офіційний сайт ВР України: Комп’ютерно-інформаційна база Законодавство: [електронний ресурс] – режим доступу – <http://zakon1.rada.gov.ua/>
38. Про контрольні пости державних податкових інспекцій на підприємствах, що виробляють спирт та алкогольні напої: Постанова КМ України від 11.01.1997 р. № 9 // Офіційний вісник України. – 1997. – № 3. – С. 83.
39. Про організацію роботи державних податкових адміністрацій щодо посилення контролю за виробництвом і реалізацією спирту та алкогольних напоїв: Наказ ДПА України від 27.12.1996 р. № 47 // Загальний відділ Адміністративно-господарського департаменту ДПА України.
40. Про Положення про порядок обов’язкової реєстрації місць зберігання оптових партій алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Постанова КМ України від 30.01.1997 р. № 89 // Офіційний вісник України. – 1997. – Число 5. – С. 175.
41. Про ліквідацію контрольних постів державних податкових інспекцій на підприємствах, що виробляють спирт та алкогольні напої: Постанова КМ України від 29.03.2000 р. № 572 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 13. – С. 522.
42. Про затвердження Порядку отримання СПД спирту етилового денатурованого (технічного), який використовується для виготовлення продукції з його вмістом: Постанова КМ України від 9.03.1999 р. № 342 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 10. – С. 392.
43. Про затвердження Порядку отримання суб’єктами підприємницької діяльності – підприємствами первинного виноробства спирту етилового неденатурованого та його цільового використання: Постанова КМ України від 31.03.1999 р. № 498 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 14. – С. 559.
44. Про заходи щодо регулювання реалізації спирту етилового та алкогольних напоїв: Указ Президента України від 8.05.1998 р. № 443/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 19. – С. 672.
45. Про призупинення приймання та переробки давальницької сировини для виробництва спирту, горілки і лікєро-горілочаних виробів та про порядок

- обкладання їх акцизним збором: Постанова КМ України від 01.08.1996 р. № 882 // Урядовий кур'єр. – 1996. – № 152 – 153.
46. Про затвердження Порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, що видаються на суму акцизного збору за реалізований спирт етиловий, який використовується на виготовлення лікарських засобів, пектину, есенції та оцту харчових, ветеринарних препаратів і кремнійорганічних сполук: Постанова КМ України від 15.07.1998 р. № 1100 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 28. – С. 1059.
47. Про затвердження Порядку видачі та погашення податкових векселів, що підтверджують зобов'язання із сплати суми акцизного збору і видаються суб'єктами підприємницької діяльності у разі отримання спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на іншу підакцизну продукцію: Постанова КМ України від 27.02.1999 р. № 275 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 9 (19.03.99). – С. 331.
48. Чистяков П.М. Контроль органів державної податкової служби України за підприємницькою діяльністю, яка підлягає ліцензуванню: теорія та практика реалізації: Автореф. дис. ... к-та юрид. наук: 12.00.07 / П.М. Чистяков; Національна академія державної податкової служби України. – Ірпінь, 2004. – 21 с.
49. Про утворення Державного підприємства спиртової та лікєро-горілкової промисловості : Постанова КМ України від 28.07.2010 р. № 672 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 58. – С. 124.
50. Про посилення державного контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів: Указ Президента України від 11.07.2001 р. № 510/2001// Офіційний вісник України. – 2001. – № 28. – С. 22.
51. Про заходи щодо посилення державного контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та справлянням акцизного збору: Постанова КМ України від 07.08.2001 р. № 940, із змінами та доповненнями // Офіційний вісник України. – 2001. – № 32. – Стор. 158. – Стаття 1469.
52. Про затвердження Порядку визначення виробників і покупців спирту та здійснення контролю за його обігом : Постанова КМ України від 29.08.2002 № 1266 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 36. – С. 1684.
53. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2756-VI // Голос України. – 2010. – № 229.
54. Питання імпорту, експорту та оптової торгівлі спиртом коньячним : Постанова КМ України від 02.03.2010 р. № 230 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 16. – С. 74.
55. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229.

56. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2756-VI // Голос України. – 2010. – № 229.
57. **Лист ДФС від 25.09.2015 р. N 8959/С/99-99-10-03-02-14 Про надання роз'яснень**
58. Правова система : історія, стан та перспективи : у 5 т. : Конституційні засади правової системи України і проблеми її вдосконалення / [за заг. ред. Ю. П. Битяка]. – Т. 2. – Х. : Право, 2008. – 576 с.
59. Шорина Е. В. Контроль за діяльністю органів державного управління в СРСР. – М.: «Наука», 1981. – 301 с.
60. Майданник О. О. Парламентський контроль в Україні. – К.: Національний педагогічний університет імені М.П. Драгоманова, 2004. – 320 с.
61. Андрійко О.Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади. – К.: Наукова думка. 2004. – 230 с.
62. Мацелик Т. О. Адміністративно-правовий статус органів державної податкової служби України : окремі питання / Т. О. Мацелик // Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів : матеріали науково-практичної конференції, 22 жовтня 2010 р., в 2 ч. / ДПА України, НУДПСУ, НДЦ ПО. – ч. 1. – Ірпінь, 2010. – С. 413–416.
63. Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: Автореф. дис. ... к-та юр. наук: 12.00.07 / Л.М.Касьяненко; Національна академія ДПС України. – Ірпінь, 2004. – 19 с.
64. Анісімова Н. М. Проблеми правового регулювання податкового контролю у сфері виробництва і обігу спирту та алкогольних напоїв / Н. М. Анісімова // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України: Серія "Право". – 2011. – № 165/1. – с. 257–263.
65. Положення про Департамент контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів Державної податкової адміністрації України : Наказ ДПА України 10.02.2007 № 71, зареєстрований в Мін'юсті України 12.02.2007 р. за № 116/13383 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 11. – С. 25.
66. Знаменський Г. Л. Науково-практичний коментар Господарського кодексу України/ Г. Л. Знаменський, В. В. Хахулін, В. С. Щербина та ін.; [за заг. ред. В. К. Мамутова.]. – К.: Юринком Інтер, 2004. – 688 с.
67. Економічна теорія : Політекономія : підручник / [за ред. В. Д. Базилевича.]. – 5-те вид., стер. – К. : Знання-Прес, 2006. – 615 с.
68. Хозяйственное право: Учебник / В.К.Мамутов, Г.Л. Знаменский, К.С. Хахулин и др.; [под ред. Мамутова В. К.]. – К. : Юринком Інтер, 2002. – 912 с.

69. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : Закон України : від від 05.04.2007 р. № 877-V // Відомості ВР України. – 2007. – № 29. – С. 1001.
70. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира (справочник). – М.: Фонд Правовая культура, 1995. – 240 с.
71. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / Пер. с нем. – Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. – 464 с.
72. COUNCIL DIRECTIVE 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC // Official Journal of the European Union. 14.1.2009. – L 9/12.
73. Ткаченко І. В. Особливості державного податкового контролю в Україні та зарубіжний досвід розвинених європейських країн / І. В. Ткаченко, О. В. Кашина, М. М. Мелешко // Вісник КДПУ імені Михайла Остроградського. – Випуск 6/2009 (59). – Частина 1. – С. 225–228.
74. Міжнародна хронологія податків // [електронний ресурс] – режим доступу – <http://www.sta-crimea.gov.ua/hron10.doc>
75. [http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ branntwmong/ gesamt.pdf](http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/branntwmong/gesamt.pdf)
76. О государственном регулировании оборота этилового спирта в Германии // [електронний ресурс] – режим доступу – <http://library.by/portalus/modules /economics/ readme.php>
77. Кулигин П. Польша: налоги в период стабилизации // Финансы. – № 3. – 1994. – С. 26.
78. <http://www.5ka.ru/data/docs/3558.doc>
79. Програма розвитку спиртової галузі на 2007–2011 роки, затверджена Наказом Міністерства аграрної політики України 16.10.2007 р. № 738 // [електронний ресурс] – режим доступу – <http://new.minagro.gov.ua/ua/>
80. Орехова І. С. Державний контроль господарської діяльності: адміністративно-правові засади: автореф. дис. канд. юр. наук/ 12.00.07. – Одеса. – 2009. – 19 с.
81. Кравцова Т. М. Державне регулювання господарської діяльності : адміністративно-правові аспекти: монографія/ Т. М. Кравцова. – Суми : ВВП „Мрія” ТОВ, 2006. – 184 с.
82. Митний тариф України (Розділи I-V): Закон України від 05.04.2001 № 2371-III // Офіційний вісник України. – 2001. – № 18. – Т. 1. – Стор. 26. – Стаття 781.
83. Про внесення змін до Закону України „Про Митний тариф України: Закон, Тариф від 21.12.2010 № 2829-VI // Голос України. – 2011. – № 6.
84. Офіційний сайт Міністерства аграрної політики / [електронний ресурс] – режим доступу – <http://www.minagro.gov.ua/>
85. <http://biz.liga.net/news/E1103042.html>
86. Закон України „Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами” від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР із змінами і доповненнями на 23.12.2010 / Офіційний сайт ВР України:



- Комп'ютерно-інформаційна база Законодавство: [електронний ресурс] – режим доступу – <http://zakon1.rada.gov.ua/>
87. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо посилення контролю за обігом підакцизних товарів та уточнення окремих податкових норм» від 12.08.2014р. № 1638-VII.
  88. Проблемы административно-правового регулирования оборота этилового спирта и алкогольной продукции в современной России / [електронний ресурс] – режим доступу – <http://www.dvags.ru/download/rio/j2010-2/26.doc>.
  89. Шамхалов Ф. Теория государственного управления. / Ф. Шахмалов. – М., 2002. – С. 428.
  90. Права громадян у сфері виконавчої влади : адміністративно-правове забезпечення реалізації та захисту : монографія /кол. авт.; [за заг. ред. В. Б. Авер'янова]. – Д.: Лира ЛТД, 2008. – 588 с.
  91. Лимская декларация руководящих принципов контроля // Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах : аналит. обзор и сб. норматив. док. / сост.: С.О. Шохин, В.И. Шлейников ; аналит. разд. и общ. ред. С.О. Шохина. – М. : Прометей, 1998. – С. 42–51.
  92. Вітвіцький С. С. Державний контроль у сфері ліцензійної діяльності: Дис. канд. юрид. наук / 12.00.07. Запорізький юридичний інститут МВС України, Запоріжжя. – 2004. – 21 с.
  93. Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. Т. 1 / кол. авт.; [За ред. С.В.Мочерного]. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
  94. Офіційний сайт ДПС України / [електронний ресурс] – режим доступу – [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=96307&cat\\_id=89010&ctime=1201604130318](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=96307&cat_id=89010&ctime=1201604130318)
  95. Про порядок видачі ліцензій на право імпорту, експорту спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції від 14.02.2002 р. № 42, зареєстрованого Мін'юсті України від 25.02.2002 р. № 183/6471 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 9. – Стор. 306. – Стаття 431.
  96. Порядок роботи представників органів державної податкової служби на акцизних складах та податкових постах : Наказ ДПА України від 11.01.2011 р. № 14, зареєстрований у Мін'юсті України 09.02.2011 р. за № 160/18898 // [електронний ресурс] – режим доступу – <http://www.sta.gov.ua/>
  97. Офіційний сайт Спирт Украины / [електронний ресурс] – режим доступу – <http://www.spirt.com.ua/>
  98. Про стандартизацію і сертифікацію : Декрет КМ України від 10.05.1993 р. № 46–93 // Відомості ВР України. – 1993 – № 27. – Стаття 289.
  99. Про Рекомендації парламентських слухань на тему: «Сучасний стан та перспективи розвитку сільського господарства і харчової промисловості

- України» : Постанова ВР України від 06.04.2009 р. № 1240-VI // Відомості ВР України. – 2009. – № 38. – Стор. 1467.
100. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, схвалена Розпорядженням КМ України від 24.05.2005 р. № 158 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 22. – Стор. 75. – Ст. 1224.
101. Про затвердження Порядку проведення атестації виробництва спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів Наказ Держстандарту України від 29.02.1996 № 85, зареєстрованого у Мін'юсті України від 12.06.1996 р. № 291/1316 / [електронний ресурс] – режим доступу – <http://zakon1.rada.gov.ua/>
102. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Постанова НБУ від 21.01.2004 р. № 22, зареєстрована Мін'юстом України від 29.03.2004 р. № 377/8976 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 13. – Стор. 110. – Стаття 908.
103. Про затвердження Інструкції з приймання, зберігання, відпуску, транспортування та обліку спирту етилового (Форми П-18, П-21, П-23, П-20, П-22, П-24, П-29, П-28, П-27, П-26) Наказ Мінагрополітики від 13.04.2009 р. № 264, зареєстрований у Мін'юсті України від 02.07.2009 р. № 591/16607 // Офіційний вісник України. – 2009. – № 51. – Стор. 221.
104. Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів: Постанова КМ України від 27.12.2010 р. № 1251 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 1. – Стор. 142. – Стаття 35.
105. Про запровадження марок акцизного збору нового зразка для алкогольних напоїв : Постанова КМ України від 12.03.2008 р. № 179 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 21. – Стор. 25. – Стаття 594.
106. Про додаткові вимоги до умов реалізації спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Постанова КМ України від 01.02.1997 р. № 117 // Офіційний вісник України. – 1997. – № 9. – Стор. 51.
107. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV // Відомості ВР України. – 1999. – № 40. – Стаття 365.
108. Про затвердження Правил роздрібної торгівлі алкогольними напоями : Постанова КМ України від 30.07.1996 р. № 854 / [електронний ресурс] – режим доступу – <http://zakon1.rada.gov.ua/>
109. Про затвердження Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні : Наказ Міністерства транспорту України від 14.10.1997 р. № 363, зареєстрованого у Мін'юсті України від 20.02.1998 р. № 128/2568 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 8. – Стор. 283.
110. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – Стор. 303. – Стаття 462.
111. Про затвердження форм та Порядку заповнення торгових патентів, форми Заявки на придбання торгового патенту: Наказ ДПА України від

- 28.02.2011 р. № 109, зареєстрований у Мін'юсті України від 17.03.2011 р. № 357/19095 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 23. – Стор. 162. – Стаття 969.
112. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР // Відомості ВР України. – 1995. – № 28. – Стаття 205.
113. Про затвердження переліку органів ліцензування: Постанова КМ України від 14.11.2000 р. № 1698 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 46. – Стор. 218. – Стаття 2001.
114. Про Тимчасовий порядок видачі ліцензій на право імпорту, експорту, оптової торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами і роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами : Постанова КМ України від 13.05.1996 р. № 493 / [електронний ресурс] – режим доступу – <http://zakon1.rada.gov.ua/>
115. Про затвердження Порядку провадження торговельної діяльності та правил торговельного обслуговування населення : Постанова КМ України від 15.06.2006 р. № 833 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 25. – Стор. 53. – Стаття 1818.
116. Про затвердження Правил роботи дрібнороздрібною торговельною мережі : Наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі від 08.07.1996 р. № 369, зареєстрованого у Мін'юсті України від 23.07.1996 р. № 372/1397 / [електронний ресурс] – режим доступу – <http://zakon1.rada.gov.ua/>
117. Про затвердження Інструкції про облік роздрібного товарообороту і товарних запасів : Наказ Міністерства статистики України від 28.12.1996 р. № 389, зареєстрованого у Мін'юсті України від 28.01.1997 р. № 13/1817 // Офіційний вісник України. – 1997. – № 8. Т. 2. – Стор. 306.
118. Про захист прав споживачів : Закон України від 12.05.1991 р. № 1023-ХІІ // Відомості ВР УРСР. – 1991. – № 30. – Стаття 379.
119. Про затвердження Правил роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства : Наказ Мінекономіки від 24.07.2002 р. № 219, зареєстрованого у Мін'юсті України 20.08.2002 р. за № 680/6968 // Офіційний вісник України. 2002. – № 34. – Стор. 274. – Стаття 1633.
120. Про затвердження Порядку ведення Єдиного державного реєстру місць зберігання та форми довідки про внесення місця зберігання до Єдиного державного реєстру : Наказ ДПА України від 28.05.2002 р. № 251, зареєстрованого у Мін'юсті України від 15.08.2002 р. № 670/6958 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 33. – Стор. 168. – Стаття 1550.
121. Санітарні правила для підприємств продовольчої торгівлі, що затверджені Головним державним санітарним лікарем СРСР від 16.04.1991 р. № 5781-91 / [електронний ресурс] – режим доступу – <http://zakon1.rada.gov.ua/>
122. Инструкция о порядке приемки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по

количеству, утвержденная постановлением Государственного арбитража при Совете Министров СССР от 15.06.1965 г. № П-6; Инструкция о порядке приемки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по качеству, утвержденная Постановлением Госарбитража при Совете Министров СССР от 25.04.1966 г. № П-7 / [электронный ресурс] – режим доступа – <http://zakon1.rada.gov.ua/>

123. Про затвердження Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні : Наказ Мінтрансу України від 14.10.1997 р. № 363, зареєстрованого у Мінюсті України від 20.02.1998 р. № 128/2568 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 8. – Стор. 283.
124. Про затвердження типових форм первинного обліку роботи вантажного автомобіля : Наказ Мінтрансу, Мінстатистики № 488/346 від 29.12.1995 р. / [електронний ресурс] – режим доступа – [http://uazakon.com/documents/date\\_5g/pg\\_idwhxy.htm](http://uazakon.com/documents/date_5g/pg_idwhxy.htm).
125. Про затвердження Інструкції про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей : Наказ Мінфіну від 16.05.1996 р. № 99, зареєстрованого у Мінюсті України від 12.06.1996 р. № 293/1318 / [електронний ресурс] – режим доступа – <http://zakon1.rada.gov.ua/>
126. Про затвердження форми Податкової накладної та Порядку її заповнення : Наказ ДПА України від 21.12.2010 р. № 969, зареєстрований у Мінюсті України від 29.12.2010 р. № 1401/18696 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 101. – Стор. 163, стаття 3645.
127. Порядок реєстрації та ведення книг обліку розрахункових операцій і розрахункових книжок : Наказ ДПА України від 01.12.2000 р. № 614, зареєстрований у Мінюсті України від 05.02.2001 р. № 106/5297 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 6. – Стор. 151. – Стаття 248.
128. Про затвердження нормативно-правових актів до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» (Форми №№ ФКЧ-1, ФКЧ-2, РК-1, КПА-1, КПА-2, КМА-1, КМА-2, КБП-1, КМЕ-1, РК-2) : Наказ ДПА України від 01.12.2000 р. № 614, зареєстрованого у Мін'юсті України від 05.02.2001 р. № 105/5296 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 6. – Стор. 139, стаття 248, додаток 1.
129. Про забезпечення реалізації статті 10 Закону України „Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Постанова КМ України від 23.08.2000 р. № 1336 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 35. – Стор. 140. – Стаття 1491.
130. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні (Типові форми NN КО-1, КО-2, КО-3, КО-4, КО-5) : Постанова НБУ від 15.12.2004 р. № 637, зареєстрованої у Мін'юсті України від 13.01.2005 р. № 40/10320 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 3–7. – Стор. 186, 55. – Стаття 155.

131. Царенко О.В. Напрямки вдосконалення контролю органів державної податкової служби України / Царенко О.В. // Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів: зб.матер. наук.-практичної конференції, 22.10.2010 р.: в 2 ч. / ДПА України, НУДПСУ, НДЦ ПО. – Ірпінь, 2010. – с. 377–379.
132. Про засади внутрішньої і зовнішньої політики : Закон України від 01.07.2010 р. № 2411-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 55. – Ст. 1840.
133. Програма економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»: Президент України / [електронний ресурс] – режим доступу – <http://zakon1.rada.gov.ua/>
134. Стефанюк І.Б. Державний фінансовий контроль підприємницької діяльності в Україні : дис. канд. ек. наук / І.Б. Стефанюк/ 08.04.01. – Київ, 2002. – 21 с.
135. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів, прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) у м. Ліма (Республіка Перу) у 1977 році / [електронний ресурс] – режим доступу – [http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/category/main?cat\\_id=32836](http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/category/main?cat_id=32836).
136. Офіційний сайт Державного підприємства Концерн Укрспирт / [електронний ресурс] – режим доступу – <http://www.ukrspirt.com/posts/>
137. Положення про Міністерство аграрної політики та продовольства України, затверджено Указом Президента України від 23.04.2011 р. № 500/2011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 31. – Стор. 16. – Стаття 1326.
138. Аграрне право / В.З.Янчук, В.І.Андрійцев, С.Ф.Василюк та ін.; За ред. В.З.Янчука. – 2-е вид., перероб. та допов. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – 720 с.
139. Курило В.І. Адміністративні правочини у сільському господарстві України: сучасна парадигма: Монографія / За заг. ред. В.К. Шкарупи. – К.: Магістр – XXI сторіччя, 2007. – 312 с.
140. Піддубний О.Ю. Правове становище сільськогосподарських інспекцій: автореф. дис. канд. юрид. наук/ Піддубний О.Ю./ 12.00.07. – Ірпінь. – 2007. – с. 22.
141. Положення про Державну інспекцію сільського господарства України, затверджено Указом Президента України від 13.04.2011 р. № 459/2011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 29. – с. 302. – ст. 1265.
142. Государственное регулирование экономической деятельности. – М.: Юристъ, 2000. – 316 с.
143. Проект Закону про державну монополію на виробництво та обіг спирту та алкогольних напоїв від 02.11.2004 р. № 1048-1 / І.С. Насалик / [електронний ресурс] – режим доступу – <http://w1.c1.rada.gov.ua/>

144. Рекомендації учасників Науково-практичного круглого столу «Мінімізація сплати податків: економіко-правовий аспект»: збірник тез. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2009. – 180 с.
145. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 50 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Указу Президента України «Про заходи щодо запровадження державної монополії у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів» (справа про запровадження державної монополії у сфері контролю за виробництвом окремих видів продукції) від 31.03.2004 р. № 8-рп/2004 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 14. – Стор. 327. – Стаття 977.
146. Конституція України : Основний Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості ВР України. – 1996. – № 30. – Стаття 141.
147. Про центральні органи виконавчої влади : Закон України від 17.03.2011 р. № 3166-VI // Офіційний вісник України. – 2011. – № 27. – Стор. 20. – Стаття 1123.
148. Положення про Державну податкову службу України, затверджене Указом Президента України від 12.05.2011 р. № 584/2011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 37. – Ст. 1515.
149. Адміністративне право України. Академічний курс: Підруч.: У двох томах. – Т. 1. Загальна частина / Ред. колегія: В.Б. Авер'янов (голова). – К.: Видавництво „Юридична думка”, 2007. – 592 с.
150. Мельник П.В. Щодо проблем правової інформатики у фінансовій сфері/ Мельник П.В., Попович В.М., Цимбалюк В.С. // Правова інформатика. – № 2. – 2004. – С. 11–15.
151. Проект Закону про державну монополію на виробництво та обіг алкоголю і тютюнової продукції від 18.03.1999 р. № 3132 / О.М. Ткаченко, В.В. Медведчук, В.Е. Коломойцев та кол. авт. / [електронний ресурс] – режим доступу – <http://w1.c1.rada.gov.ua>.