МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Система акцизного оподаткування та напрями підвищення її адміністрування в Україні»

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ФМФА-22-1,
спеціальності 072 «Фінанси,
банківська справа та страхування»,
ОПП «Фіскальне адміністрування»

(підпис) Турута
Роман Олексійович

Науковий керівник

(підпис) Швабій
Костянтин Іванович,
д.е.н., професор

Керівник освітньо-професійної програми

(підпис) Швабій
Костянтин Іванович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «26» 01 2024 № 5

Завідувач кафедри
адміністрування податків

(підпис) Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Ірпінь – 2024

Реєстрація № 11 15.01.2024 _____

(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 26.12.2023 _____

(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 88/B/4 08.02.2024 _____

(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ І. Л. Романов

(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії: _____ К. І. Швабій

(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ О. С. Іванишина

(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ Т. В. Тучак

(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар комісії: _____ М. В. Яруш

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	27		
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	**від 0 до 50**	46		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	9		Романов І.Л.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	22		Швабій К.І. Іванишина О.С.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	6		Тучак Т.В.
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	42		Яруш М.В.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	88		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
88	B	4 (добре)	08.02.2024	Романов І.Л. Швабій К.І. Іванишина О.С. Тучак Т.В. Яруш М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Затверджую
Завідувач кафедри

_____ Іванишина О.С.

«16» 01 2023

Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Турути Романа Олексійовича

1. Тема кваліфікаційної (дипломної) роботи

«Система акцизного оподаткування та напрями підвищення її адміністрування в Україні»

2. Затверджена наказом ректора від 30.11.2022 № 1254

3. Строк здачі закінченої роботи – 08.02.2024

4. Цільова установка – дослідження шляхів підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи ДПС України.

Метою дипломної роботи є вивчення системи акцизного оподаткування в Україні, проведення аналізу її ефективності, виокремлення напрямів підвищення її адміністрування.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є система акцизного оподаткування України.

Предметом дослідження є напрями підвищення ефективності адміністрування системи акцизного оподаткування України.

Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 10 таблиць, 15 рисунків.

6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

1. Ключові характеристики системи акцизного оподаткування в Україні процесів її адміністрування
2. Фіскальна ефективність акцизного оподаткування в Україні
3. Стейкхолдери в системі акцизного оподаткування України
4. Індикатори успішності ДПС України щодо адміністрування акцизного под
5. Зарубіжний досвід впровадження процесу адміністрування акциз оподаткування
6. Стратегічні цілі для підвищення ефективності акцизного оподаткуван Україні
7. Електронна акцизна марка як один із шляхів вдосконалення сис акцизного оподаткування в Україні
8. Виклики імплементації електронної акцизної марки до системи акциз оподаткування в Україні

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роб	
		За планом	Фактич
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	04.11.22	04.11
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	16.01.23	16.01
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.23	01.03
4.	Підготовка I-IV розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	16.06.23	16.06
5.	Підготовка IV-VII розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	02.11.23	02.11
6.	Підготовка вступу та висновків	30.11.23	30.11
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	15.12.23	15.12
8.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.23	26.12
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	08.01.24	08.01
10.	Отримання зовнішньої рецензії	12.01.24	12.01
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	16.01.24	16.01
12.	Попередній захист роботи	18-19.01.24	18-19.01
13.	Захист дипломної роботи	08-09.02.24	08-09.02

Дата видачі завдання «__16__»__січня_____ 2023

8. Керівник кваліфікаційної роботи — (підпис) Швабій К.І. (прізвище, ініціали)

9. Керівник освітньо-професійної програми — (підпис) Швабій К.І. (прізвище, ініціали)

10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти (підпис) Турута Р.О.

АНОТАЦІЯ

«Система акцизного оподаткування та напрями підвищення її адміністрування в Україні»

Мета роботи – вивчення системи акцизного оподаткування в Україні, проведення аналізу її ефективності, виокремлення напрямів підвищення її адміністрування.

Завданнями роботи є: вивчити ключові характеристики системи акцизного оподаткування в Україні та процесів її адміністрування; проаналізувати фіскальну ефективність акцизного оподаткування в Україні; встановити стейкхолдерів в системі акцизного оподаткування України; провести оцінку індикаторів успішності ДПС України щодо адміністрування акцизного податку; вивчити зарубіжний досвід впровадження процесу адміністрування акцизного оподаткування; визначити стратегічні цілі для підвищення ефективності акцизного оподаткування в Україні; надати характеристику електронній акцизній марці як одному із шляхів вдосконалення системи акцизного оподаткування в Україні; виокремити виклики імплементації електронної акцизної марки як один із заходів з вдосконалення системи акцизного оподаткування в Україні.

Предметом дослідження є напрями підвищення ефективності адміністрування системи акцизного оподаткування України.

Об'єктом дослідження є система акцизного оподаткування України.

За результатами дослідження сформульовані нові завдання та функції органів ДПС України для належного впровадження електронної акцизної марки як одного з напрямів у системі податкового адміністрування акцизного податку.

Одержані результати можуть бути використані при врахуванні проведеного аналізу та наведених викликів імплементації електронної акцизної марки при здійсненні функціональних завдань профільними структурними підрозділами ДПС України.

Дипломна робота містить 77 сторінки, 10 таблиць, 15 рисунків, список використаних джерел з 44 найменувань.

Ключові слова: акцизний податок, ліцензування, маркування, електронна акцизна марка, track&trace.

Рік виконання дипломної роботи – 2023.

Рік захисту роботи – 2024.

ANNOTATION
« Excise taxation system and ways to improve its administration in Ukraine»

The purpose of the work is studying the excise taxation system in Ukraine, analyzing its effectiveness, and identifying areas for improving its administration.

The objectives of the work are: to study the key characteristics of the excise taxation system in Ukraine and its administration processes; to analyze the fiscal efficiency of excise taxation in Ukraine; to identify stakeholders in the excise taxation system of Ukraine; to assess the indicators of success of the State Tax Service of Ukraine in administering the excise tax; to study foreign experience in implementing the excise tax administration process; to define strategic goals for improving the efficiency of excise taxation in Ukraine; to characterize the electronic excise stamp as one of the ways to improve the excise taxation system in Ukraine; to highlight the challenges of implementing the electronic excise stamp as one of the measures to improve the excise taxation system in Ukraine.

The subject of research are ways to improve the efficiency of administration of the excise tax system of Ukraine.

The object of research is the excise taxation system of Ukraine.

According to the results of the research: new tasks and functions of the State Tax Service of Ukraine for the proper implementation of the electronic excise stamp as one of the areas in the excise tax administration system.

The obtained results can be used taking into account the analysis and the challenges of implementing the electronic excise stamp in the implementation of functional tasks by the specialized structural units of the State Tax Service of Ukraine.

Thesis contains 77 pages, 10 tables, 15 figures, a list of used sources of 44 titles.

Key words: excise tax, licensing, labeling, electronic excise stamp, track&trace.

The year of completion of the thesis – 2023.

Year of protection of work – 2024.

Зміст

	ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ	7
	ВСТУП	8
1.	Ключові характеристики системи акцизного оподаткування в Україні та процесів її адміністрування	11
2.	Фіскальна ефективність акцизного оподаткування в Україні	17
3.	Стейкхолдери в системі акцизного оподаткування України	26
4.	Індикатори успішності ДПС України щодо адміністрування акцизного податку	30
5.	Зарубіжний досвід впровадження процесу адміністрування акцизного оподаткування	37
6.	Стратегічні цілі для підвищення ефективності акцизного оподаткування в Україні	46
7.	Електронна акцизна марка як один із шляхів вдосконалення системи акцизного оподаткування в Україні	52
8.	Виклики імплементації електронної акцизної марки до системи акцизного оподаткування в Україні	57
	ВИСНОВКИ	61
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	65
	ДОДАТКИ	71

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ВРУ – Верховна Рада України

ДПС – Державна податкова служба

ПКУ – Податковий кодекс України

Український класифікатор товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД) – систематизований перелік товарів, що складається на основі Гармонізованої системи опису та кодування товарів та затверджується законом про Митний тариф України

ЄС – Європейський Союз

РРО/ПРРО – реєстратор розрахункових операцій; програмні рішення для підприємців при реєстрації розрахункових операцій

МАП – маркування акцизної продукції

Система track&trace – система виявленнята відстеження тютюнових виробів за допомогою впровадження електронної акцизної марки

TPD – Директива про тютюнові вироби, що належить до Директиви ЄС 2014/40/EU

track&trace – система виявлення та відстеження тютюнових виробів («електронна акцизна марка»)

ВСТУП

Актуальність теми. Акцизне оподаткування має значний регуляторний потенціал щодо певного коригування споживчої корзини населення та виробництва групи підакцизних товарів, а також потужний фіскальний потенціал щодо порівняно швидкого формування бюджетних ресурсів. Враховуючи, що акцизне оподаткування здійснює забезпечення податкового фінансування суспільнихпотреб, використання його потенційних резервів/можливостей може бути розширеним чи звуженим, залежно від стадії економічного циклу та бюджетно-податкової політики держави.

В Україні гостро зростає потреба у підвищенні результативності системи адміністрування акцизного оподаткування нової якості. Зокрема, удосконалення нормативно-законодавчої бази відіграє важливу роль у формуванні позитивного ставлення до адміністрування акцизного оподаткування.

В сучасних умовах євроінтеграційних процесів України одним з пріоритетних питань в економічній системі країни постає питання наближення податкової системи нашої країни до стандартів ЄС, тому імплементація вимог директив ЄС до Податкового кодексу України має бути повною для інтегрування усіх процесів України до європейської спільноти.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Проблематиці розвитку теоретичних засад податкового потенціалу, визначення напрямів підвищення ефективності акцизної політики, використання її інструментів для обмеження споживання шкідливих підакцизних товарів розглядаються у працях вітчизняних та зарубіжних вчених: В. Андрущенка, Н. Атаманчук, С. Брехова, А. Сміта, А. Лаффера, Л. Баранник, Л.Демиденко, Т.Дулік, Дж. Делонга, В. Коротуна, Г. Кучер, А. Крисоватого, І. Лютого, Л. Лисяк, В. Макогон, В. Мельника, В. Опаріна, Т. Паєнтко, М. Пасічного, О.Покатаєвої, О.Портної, К.Проскури, К.Роменської, О.Сидорович, Л.Сидельникової, В. Тропіної, В. Федосова, І.Хлєбнікової,

К.Швабія, І. Чугунова, С. Юрія, Ф. Челоупка, А. Юреклі, Дж. Фонга.

Водночас, сучасні дослідження з питань акцизного оподаткування потребує більшого узагальнення та конкретизації рекомендацій щодо виправлення прогалин у законодавстві щодо приведення у відповідність регулювання акцизного оподаткування України до стандартів ЄС.

Метою дипломної роботи є вивчення системи акцизного оподаткування в Україні, проведення аналізу її ефективності, виокремлення напрямів підвищення її адміністрування.

Основними завданнями дипломної роботи є:

– вивчити ключові характеристики системи акцизного оподаткування в Україні та процесів її адміністрування;

– проаналізувати фіскальну ефективність акцизного оподаткування в Україні;

– встановити стейкхолдерів в системі акцизного оподаткування України;

– провести оцінку індикаторів успішності ДПС України щодо адміністрування акцизного податку;

– вивчити зарубіжний досвід впровадження процесу адміністрування акцизного оподаткування;

– визначити стратегічні цілі для підвищення ефективності акцизного оподаткування в Україні;

– надати характеристику електронній акцизній марці як одному із шляхів вдосконалення системи акцизного оподаткування в Україні;

– виокремити виклики імплементації електронної акцизної марки як один із заходів з вдосконалення системи акцизного оподаткування в Україні.

Об'єкт дослідження дипломної роботи – система акцизного оподаткування України.

Предмет дослідження – напрями підвищення ефективності адміністрування системи акцизного оподаткування України.

Методи дослідження. Для висвітлення поставлених у роботі завдань застосовано загально- та спеціально-наукові методи дослідження, зокрема: методи аналізу та синтезу – з метою вивчення загальної характеристики системи акцизного оподаткування, її нормативно-правового забезпечення та узагальнення процесів її адміністрування; спостереження – з метою вивчення зарубіжного досвіду впровадження нових підходів до акцизного оподаткування; статистичний – з метою вивчення показників ефективності акцизного оподаткування в Україні; узагальнення і синтезу – з метою наведення позитивних аспектів від приведення законодавчих норм щодо регулювання акцизного оподаткування до стандартів євроспільноти..

Практичне значення одержаних результатів полягає у врахуванні проведеного аналізу та наведених викликів імплементації електронної акцизної марки при впровадженні у систему податкового адміністрування акцизного податку, а також визначенні нових завдань та функцій органів ДПС України.

1. КЛЮЧОВІ ХАРАКТЕРИСТИКИ СИСТЕМИ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ ТА ПРОЦЕСІВ ЇЇ АДМІНІСТРУВАННЯ

Акцизний податок є інструментом державного регулювання кількісних параметрів споживання обмеженого переліку товарів, насамперед, горілчаних і тютюнових, а також обмеження/контролювання доходів виробників-монополістів окремих товарів, перерозподілу доходів споживачів при купівлі предметів розкоші тощо. Тому встановлення балансу між виконанням акцизом фіскальної функції (що проявляється в формуванні дохідної частини бюджету) та регулюючої (що проявляється в певному обмеженні споживання підакцизнихтоварів, зокрема алкогольних напоїв та тютюнових виробів) стало одним зважливих питань при реформуванні акцизного збору та становленні акцизного податку в Україні [20].

Вчені наголошують на динамічності інтересів усіх учасників бюджетно-податкових відносин у зв'язку із впливом множини факторів. Вагомими із них є пріоритети розвитку суспільства, що відображаються у цілях бюджетно-податкової політики. Використовуючи податковий інструментарій бюджетно-податкової політики держава здатна змінювати структуру сукупного попиту, активізувати підприємницьку діяльність, стимулювати або обмежити розвиток тих чи інших видів діяльності, підвищити добробут населення, розвивати/відновлювати соціальну інфраструктуру тощо.

У ПКУ акцизний податок визначено як «непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції)» [31]. Розділом VI ПКУ розкривається перелік товарів, що належать до підакцизних товарів в Україні [31]:

– спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу «живого» бродіння);

– тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;

– тютюнова сировина, тютюнові відходи;

– рідини, що використовуються в електронних сигаретах;

– пальне, у тому числі товари (продукція), що використовуються як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згоряння із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом та коди яких згідно з УКТ ЗЕД не зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215;

– автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;

– електрична енергія.

Основою адміністрування акцизного оподаткування є сприяння реалізації акцизної політики як складової частини податкової політики держави, підвищення її ефективності в процесі наповнення доходної частини державного та місцевих бюджетів. Враховуючи, що адміністрування акцизного оподаткування є важливим складником системи податкового адміністрування, визначимо його як систему обґрунтованих заходів впливу уповноважених суб'єктів на розвиток податкових відносин між державою та платниками акцизів на процес узгодження їхніх інтересів із метою досягнення цілей акцизної політики. Отже, механізм адміністрування акцизного оподаткування є органічним складником бюжетно-податкового регулювання.

На стан адміністрування акцизного оподаткування, його ефективність, результативність діяльності податкових органів із мобілізації акцизних податків та поведінку суб'єктів акцизного оподаткування впливає сукупність внутрішніх та зовнішніх чинників.

До зовнішніх чинників слід віднести наступні:

–економічна і політична ситуація в країні;

–платоспроможність населення;

–рівень попиту на підакцизні товари;

–державна політика регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів;

–активність процесу адаптації українського законодавства до вимог ЄС;

–рівень законодавчого забезпечення адміністрування акцизного оподаткування;

–стан партнерства між державою та великими виробниками підакцизних товарів.

Серед внутрішніх чинників:

– наявність методичного забезпечення діяльності податкових органів;

– фінансовий стан та можливість суб'єктів господарювання здійснювати податкові платежі;

– рівень кваліфікації фахівців податкової служби;

– сучасне матеріально-технічне забезпечення податкових органів;

– належна інформаційно-комунікаційна взаємодія податкових органів між собою та іншими державними службами тощо [39].

Зважаючи на вплив окреслених чинників, сьогодні все ще залишаються складними і тривалими процеси виконання податкового обов'язку платниками податків.

Це підтверджується результатами щорічного дослідження Paying Taxes 2020, згідно з яким Україна знизила свій рейтинг на 11 позицій (із 54-го місця опустилася на 65-е серед 190 країн світу). Порівняно з країнами, що випередили Україну, втрата колишньої позиції відбулася, крім іншого, внаслідок недосконалого процесу адміністрування податків. Він визначений як обтяжливий, адже у середньому платники податків в Україні витрачають на облік 328 годин на рік, що є доволі високим показником на тлі інших країн [3]. Звісно, сьогодні це в 2,4 рази нижче, ніж, наприклад, було в Україні в 2011 р., однак удвічі більше, ніж у розвинених країнах.

Слід зазначити, що система податкового адміністрування у вітчизняній

практиці залишається доволі динамічною, вона ґрунтується на податковому праві (сукупності юридичних норм, що визначають правила поведінки учасників правовідносин у сфері акцизного оподаткування) та орієнтується на прогресивну світову практику.

Практика податкового адміністрування акцизів охоплює такі його складники:

- реєстрація та облік платників акцизного податку;
- контроль над визначенням показників податкових зобов'язань;
- облік надходжень акцизних податків до бюджету;
- моніторинг, податковий контроль;
- контроль над виробництвом та обігом підакцизних товарів;
- сервісне обслуговування платників акцизних податків [26].

У процесі податкового адміністрування акцизного оподаткування здійснюються заходи щодо:

запровадження та проєктування акцизів;

планування, оперативного впливу та податкового контролю над дотриманням платниками акцизів чинного законодавства в аспекті правильності, повноти і своєчасності справляння акцизних податків.

Виконання органами податкової служби своїх повноважень із реєстрації та обліку платників податків створює підґрунтя для здійснення контролю над правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю перерахування акцизних податків до державного і місцевих бюджетів.

У процесі податкового реформування продовжується модернізація та оптимізація системи оподаткування у цілому та акцизного оподаткування і його адміністрування зокрема. Відповідно до зобов'язань, узятих у межах Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, продовжується наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС.

Упродовж останніх років відбувається постійне вдосконалення системи адміністрування акцизного оподаткування шляхом внесення доповнень і

коректив до розділу 2 «Адміністрування податків, зборів, платежів» ПКУ та інших нормативно-правових актів. Серед останніх позитивних змін певне спрощення адміністрування акцизного податку, зокрема щодо порядку отримання ліцензії на зберігання пального, його споживання, упорядкування питань щодо уточнення і реєстрації акцизних складів (стаціонарних та пересувних) у системі електронного адміністрування, формування та передання до податкового органу даних щодо залишків пального, зміни в оформленні акцизних накладних, строки їх реєстрації, порядок застосування штрафних санкцій тощо [31].

Норми ПКУ систематично приводяться у відповідність до зміни інституційного середовища та умов функціонування ринків підакцизних товарів. Наприклад, відповідно до Закону України «Про ринок електричної енергії», до ПКУ внесено доповнення і зміни, зокрема такі: виключення з переліку платників акцизного податку оптового постачальника електричної енергії; уточнення визначення платника акцизного податку – виробника електричної енергії; виключення з об'єктів оподаткування акцизним податком операції з реалізації та/або передачі в межах одного підприємства електричної енергії, виробленої на об'єктах електроенергетики; доповнення переліку підакцизних товарів тютюновмісним виробом для електричного нагрівання (ТВЕН) за допомогою підігрівача з електронним управлінням; визначення термінів «електронна сигарета» та «рідини, що використовуються в електронних сигаретах».

Також установлено ставку акцизного податку на рідини, що використовується в електронних сигаретах (3 тис грн за 1 л) та визначено порядок їх оподаткування, також запроваджено маркування ємності (упаковки) з рідиною, що використовується в електронних сигаретах, марками акцизного податку [12].

Водночас, незважаючи на постійне уточнення, адаптацію податкового законодавства з метою вдосконалення адміністрування акцизного

оподаткування, прогресивні його зміни згідно з практикою європейських країн усе ще недостатньо враховують стан інституційного середовища вітчизняної економіки. Як відомо, інституційне середовище формується в результаті взаємодії формальних і неформальних інститутів, інституційні перетворення суттєво впливають на ефективність бюджетно-податкової політики.

Постійне вдосконалення формальних інститутів акцизної політики, зокрема інституту адміністрування акцизного оподаткування (системи законодавчо закріплених, правових норм, що впорядковують податкові відносини у процесі адміністрування), відбувається одночасно із впливом неформальних інститутів (норм поведінки суб'єктів податкових відносин, правил, сформованих стереотипів поведінки, фіскальних традицій тощо). Причому цей вплив може бути як підтримуючим, підсилюючим позитивні ефекти, так і конфліктним, негативним. У першому випадку неформальні інститути оподаткування є відображенням позитивних фіскальних традицій, норм податкової культури у сплаті податків, у другому – віддзеркалюють традиції і звичаї ухилення від оподаткування [39].

Недостатня відповідність (так звана конфліктність, протидія) формальних норм і неформальних інститутів призводить до того, що система адміністрування акцизного оподаткування в Україні втрачає результативність, відповідно, акцизна політика – ефективність. У процесі справляння податків виникають податкові відносини між державою як публічним суб'єктом і платником податків, які опосередковані нормами податкового права. Якщо держава прагне збільшити надходження до бюджету, то платники податків намагаються мінімізувати податкові зобов'язання різними методами (законними або незаконними).

Досвід розвинених країн свідчить, що результативне адміністрування акцизного оподаткування передбачає його організацію і проведення на засадах партнерства, в основі якого – клієнтоорієнтований (сервісний) підхід, що ґрунтується на довірі і взаємній відповідальності суб'єктів податкових

відносин. Така модель широко використовується в багатьох розвинених країнах світу, зокрема в Данії, Нідерландах, Швейцарії та ін. [39]. В Україні, крім усунення суперечливості норм податкового законодавства, перспективним напрямом розвитку адміністрування акцизного оподаткування є зміцнення та розвиток інституту партнерства (формування партнерських взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків). Це передбачає масово-роз'яснювальну та консультативну (податкові консультації) роботу у різних формах. Зростання ролі інституту податкового консультування визначається потребами платників акцизних податків у його існуванні завдяки здатності вирішувати конфлікт інтересів у правовому полі.

2. ФІСКАЛЬНА ФЕКТИВНІСТЬ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Для системи оподаткування в Україні характерною є тенденція до поступового зростання ролі непрямих податків у наповненні бюджетів, що відповідно загострює увагу до розвитку ринку підакцизних товарів, який змінюється під впливом як ринкових сил, так і відповідного державного регулювання. Поступово у складі непрямих податків зростає доцільність застосування і вагомість специфічних акцизів, що обумовлюється реалізацією відповідної податкової політики стосовно акцизного оподаткування.

Упродовж 2000-2021 рр. частка непрямих податків у загальній структурі податкових надходжень зведеного бюджету України зросла з 27 до 36 %.Ця тенденція зростання частки непрямих податків у загальній структурі системи оподаткування протягом цього періоду часу характерна для більшості країн Європи, країн-членів ЄС і особливо для країн східноєвропейського регіону. Це зумовлено тим, що непрямі податки стали ключовим елементом фіскальної системи, оскільки протягом цього періоду часу поступово зростали ставки податків та розширювалась база оподаткування (рис. 1).

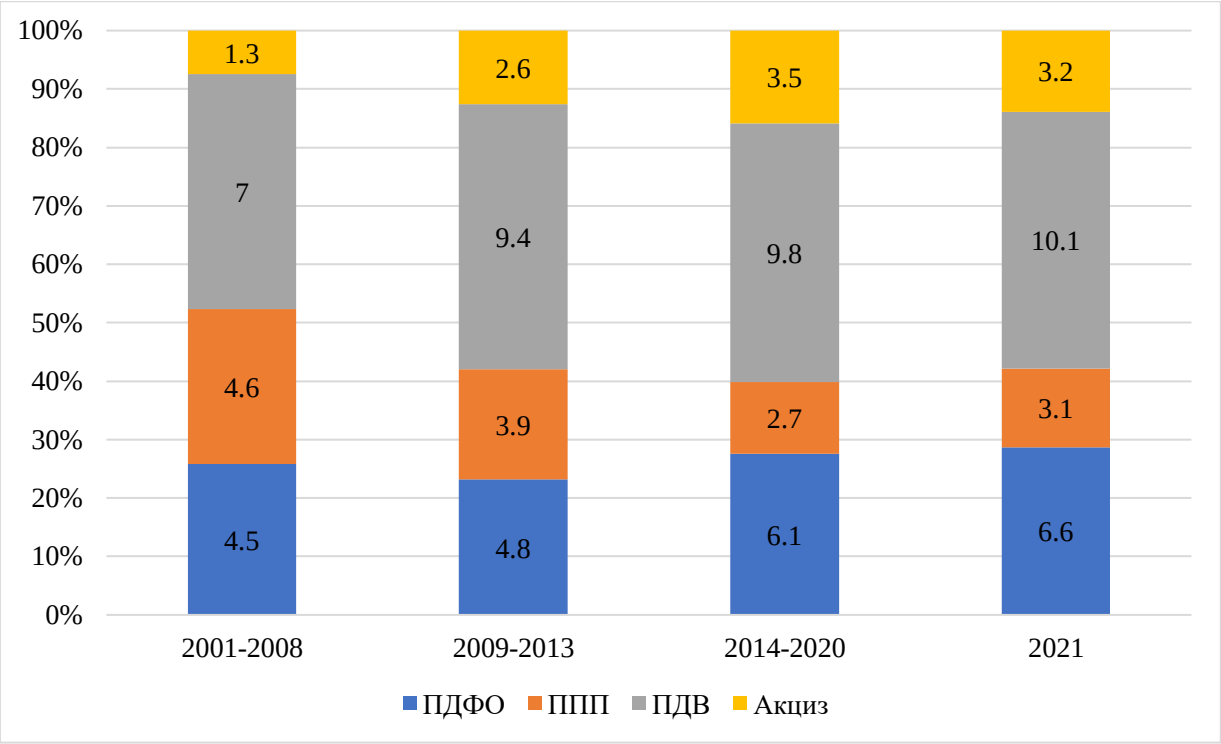


Рис. 1. Структура податкової системи України
за основними складовими, % ВВП

Джерело: [37]

У сфері акцизного оподаткування можна виділити наступні тенденції:

– впродовж 2021 р. надходження від сплати акцизного податку до державного бюджету зросли на 24,1 млрд грн до 162, 4 млрд грн.;

– у відсотках до загальної суми податкових надходжень частка акцизу впродовж 2021 р. зменшилась до рівня 3,23 %;

– проте між різними базами оподаткування динаміка зміни надходжень є нерівномірною, оскільки податків сплачено з товарів вітчизняного виробництва більше на 3 %, а з імпортних – на 37,6 %. Традиційно основними статтями надходжень від сплати акцизного податку за товарами вітчизняного виробництва є такі об'єкти оподаткування, як лікеро-горілчана і виноробна продукція, пиво, тютюнові вироби, електроенергія та пальне.

За дослідженням науковців К. Швабія та О. Чирви, визначено, що існує довгострокова тенденція падіння співвідношення надходжень від сплати акцизного податку за товарами внутрішнього виробництва та імпортними товарами. За період з 2010 по 2021 рр. це співвідношення зменшилось уп'ятеро, а у 2021 році вперше в історії України надходження від зовнішнього акцизу до зведеного бюджету були більшими (87 млрд грн), ніж від внутрішнього (85 млрд грн).

За період з 2015 по 2021 роки сумарна частка акцизного податку, внутрішнього та імпортного, зменшилась з 4,2 % ВВП до 3,2 %. Очевидно, що триває тенденція заміщення товарів внутрішнього виробництва на зовнішні, що фактично означає втрату робочих місць, виробничих потужностей та податкового потенціалу відповідних галузей вітчизняної економіки. Свідченням цього є ситуація з тютюновою галуззю та перспективами її розвитку. Зокрема, внаслідок щорічного підвищення ставок акцизного податку на сигарети на 20 % (Закон України № 2245-VIII від 07 грудня 2017 р.) відбулося падіння податкових надходжень на 1,1 млрд грн у 2021 році порівняноз попереднім [37].

Частка специфічних акцизних податків Державного бюджету України у ВВП за останні роки поступово зростала та максимального значення набула в 2016 р., після стала поступово знижуватися і вже в 2021 р. становила 3,0%, у 2022 р. через військову агресію цей показник сягнув одного з найменших показників – 1,97 %.

З таблиці 1 видно, що питому вага акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) у ВВП в 2022 р. сягає найменшого за аналізовані 13 років показника – 1,17 %. Водночас, питома вага акцизного податку з підакцизних товарів (продукції) ввезених на митну територію України у ВВП має неоднозначне значення – 0,8 %, найменші спостерігалися у 2010-2013 рр. – 0,4-0,6 % (табл. 1).

Таблиця 1

Питома вага акцизного податку Державного бюджету України у ВВП, %

Період / Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Питома вага акцизного податку у ВВП	2,1	2,5	2,6	2,4	2,9	3,2	3,8	3,6	3,3	3,1	3,3	3,0	1,97
Питома вага акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) у ВВП	2,1	1,9	1,9	1,8	1,8	2,0	2,3	2,2	2,0	1,8	1,9	1,5	1,17
Питома вага акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) у ВВП	0,4	0,6	0,7	0,6	1,1	1,2	1,5	1,4	1,3	1,3	1,4	1,5	0,8

Джерело: складено автором за даними [22, 39]

Упродовж років незалежності нашої країни податкова політика держави щодо розвитку акцизного оподаткування змінювалася у напрямі від охоплення значного переліку підакцизних товарів до суттєвого зменшення їх кількості, що відображалося також у вдосконаленні формальних норм податково-бюджетного простору.

В цілому амплітуда коливань питомої ваги акцизного податку у доходах Державного бюджету України у 2010-2022 рр. (дані наведено у додатку А) знаходиться в межах від 5,7% (в2022 р.) – 14,6 % (в 2016 р.). Починаючи з 2016 р. питома вага акцизного податку у доходах Державного бюджету України стрімко знизилась майже на 3,5% (рис. 4).

Така ж ситуація щодо надходжень до державного бюджету акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції). Зменшення надходжень з2010 р. по 2021 р. зменшилось на 3,2%. А от надходження від акцизного податку з ввезених на територію України підакцизних товарів (продукції) стабільно зростає. Так в 2010 р. питома цього податку становила 1,91%, а вже в 2021 р. – 6,14%, тобто збільшилась більш як в 3 рази.

При чому збільшення надходжень від акцизного податку з ввезених на

територію України підакцизних товарів (продукції) зростало поступово з 2010 р. по 2016 р., в 2017 р. є незначне зниження надходжень на 0,3%. Але починаючи з 2018 р. знову зростає, хоча на рівень 2016 р. в період 2017 – 2022 рр. не виходить (рис. 2).

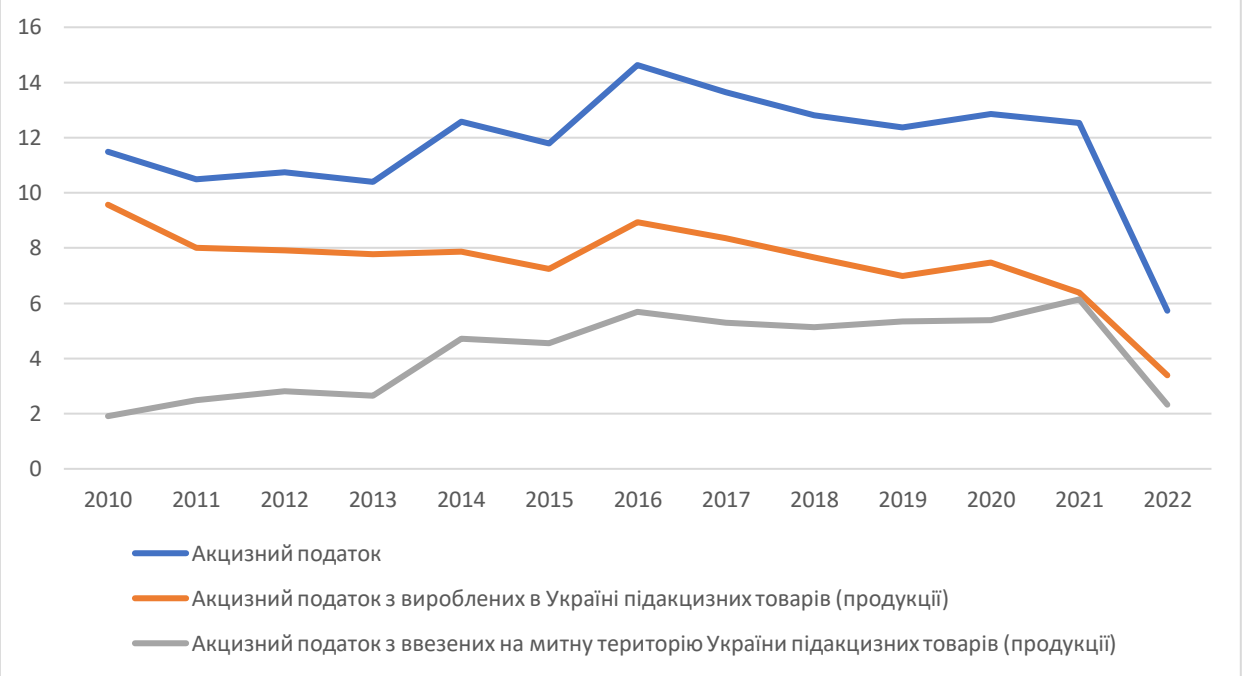


Рис. 2. Динаміка питомої ваги акцизного податку у доходах Державного бюджету України у 2010-2022 рр., %

Джерело: складено автором за даними [22, 39]

До загального фонду державного бюджету з вироблених в Україні товарів у 2021 році надійшло 68,7 млрд грн акцизного податку, що на 0,5 відс., або на 0,3 млрд грн більше фактичних надходжень 2020 року.

На рис. 3 проаналізовано тенденції динаміки надходжень акцизного податку з вироблених товарів до загального фонду Державного бюджету України, серед яких можна відмітити:

у 2020 році найбільше збільшення спостерігалося за рахунок тютюнових виробів (21,8 відс., або 9,4 млрд грн), лікеро-горілчаної продукції (6,4 відс., або 0,4 млрд грн) та спирту (40,4 відс., або 0,1 млрд грн);

у 2021 році порівняно з 2020 роком – найбільше збільшення надходжень акцизного податку в розрізі видів підакцизних товарів забезпечено за рахунок електричної енергії (37,9 відс., або 1,1 млрд грн) та лікеро-горілчаної продукції (9,0 відс., або 0,57 млрд гривень).

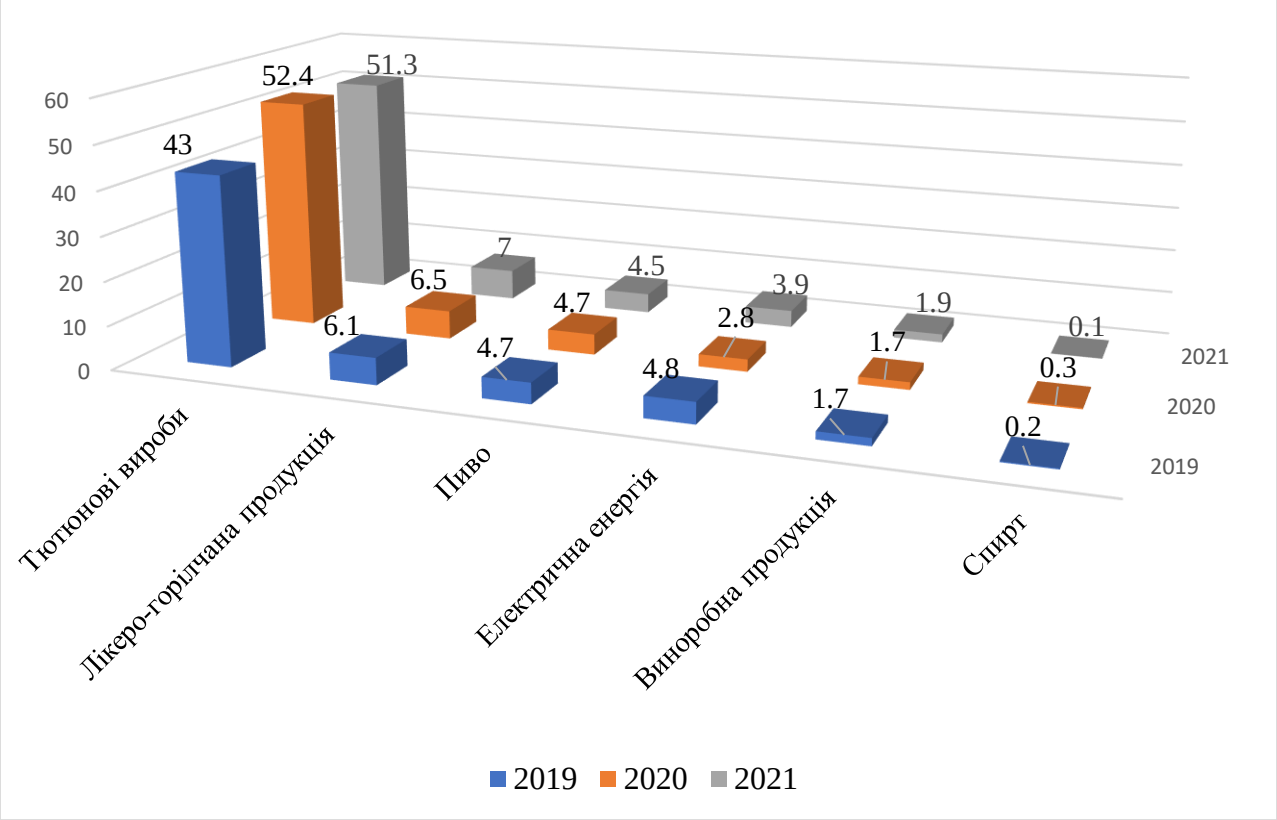


Рис. 3. Динаміка надходжень акцизного податку з вироблених товарів до загального фонду Державного бюджету України у 2019-2021 роках у розрізі видів підакцизних товарів, млрд грн

Джерело: складено автором за даними [28]

Аналіз динаміки надходжень акцизного податку з ввезених товарів до загального фонду Державного бюджету України наведено на рис. 4, з чого видно наступне:

суттєве збільшення зазначених надходжень у 2020 році більше ніж у 2 рази обумовлено зростанням впродовж останніх років обсягів ввезення на митну територію України тютюновмісних виробів для електричного нагрівання за допомогою підігрівача з електронним управлінням (далі –

ТВЕН). Так, обсяги ввезення ТВЕН у 2020 році становили 1 493 тон та зросли порівняно з 2019 роком у 1,5 рази (997 тон);

у 2021 році до загального фонду державного бюджету з таких товарів надійшло акцизного податку у сумі 14,9 млрд грн, що на 246,1 відс., або на 10,6 млрд грн, більше фактичних надходжень 2020 року. Індикативні показники у сумі 7,3 млрд грн виконані на 205,5 відс., до бюджету додатково надійшло 7,7 млрд гривень.

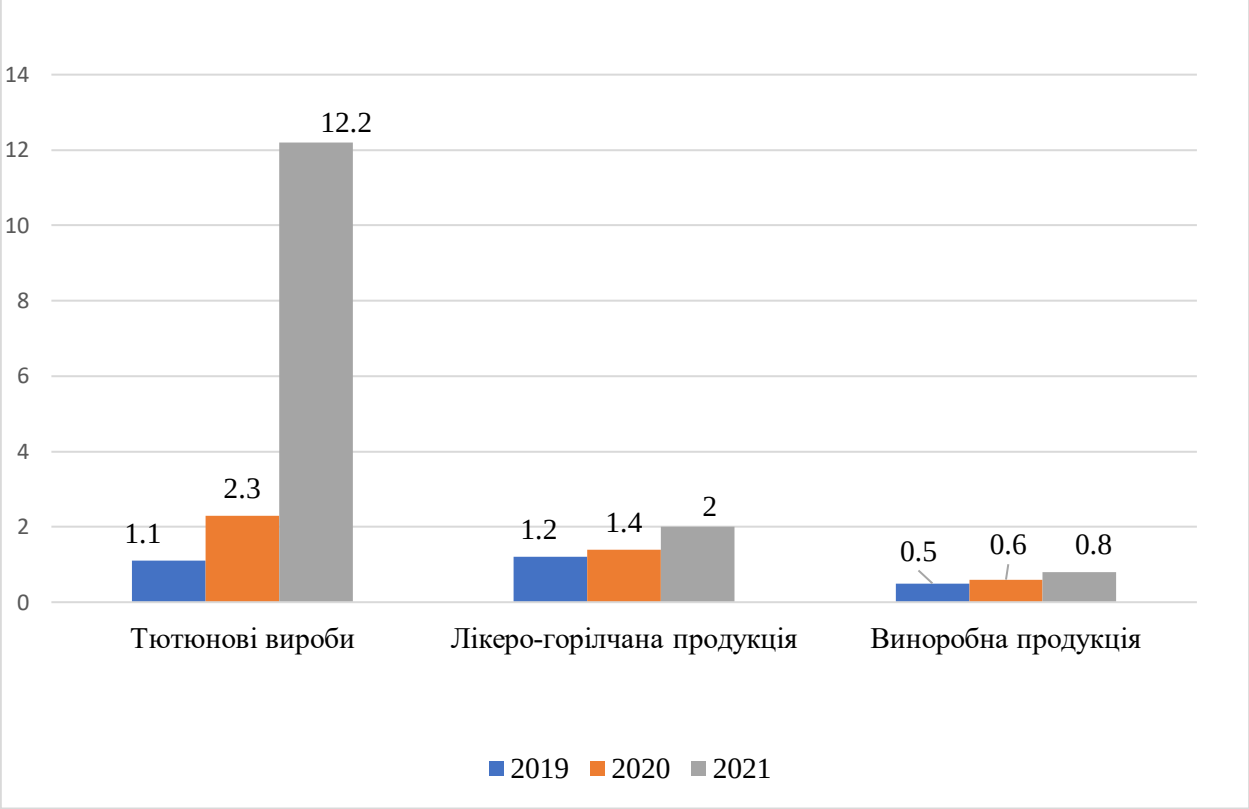


Рис. 4. Динаміка надходжень акцизного податку з ввезених товарів до загального фонду Державного бюджету України у 2019-2021 роках у розрізі видів підакцизних товарів, млрд грн

Джерело: складено автором за даними [28]

У 2021 році суттєве збільшення надходжень акцизного податку з ввезених тютюнових виробів більше ніж у 5,3 рази обумовлено зростанням впродовж останніх років обсягів ввезення на митну територію України тютюновмісних виробів для електричного нагрівання за допомогою

підігрівача з електронним управлінням (далі – ТВЕН). Так, обсяги ввезення ТВЕН у січні – грудні 2021 року становили 7,0 млрд штук та зросли порівняно з 2020 роком у 1,4 рази (5,0 млрд штук).

Схожа ситуація з питомою вагою акцизного податку в податкових надходженнях та внутрішніх податках на товари та послуги Державного бюджету України у 2010-2022 рр.

Аналізуючи річні надходження акцизного податку до Державного бюджету України у 2010-2022 рр. можна зробити висновок, що вони стабільно зростають. Середньорічний абсолютний приріст становить 12,26 млрд грн, а середньорічний темп росту - 117,48% (додаток А).

З 2015 р. надходження акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) починає суттєво збільшуватися з 24,33млрд. грн. в 2015 р. до 79,59 млрд. грн. в 2021 р. Така ж сама ситуація з надходженням акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) – надходження зросли з 38,78 млрд. грн. в 2015 р. до 82,86 млрд. грн.в 2021 р.

Дослідження закономірностей динаміки обсягу податкових надходжень з оподаткування акцизним податком є одним із найбільш важливих завдань у забезпеченні достовірного прогнозування у майбутні періоди та із врахуванням поточної фіскальної значущості. Акцизні податки (як специфічні, так і універсальний) є одним із найбільш вагомих джерел формування фінансових ресурсів держави та інструментів регулювання споживання. Так, питома вага універсального акцизу у формуванні всіх доходів Зведеного бюджету України (без урахування трансфертів) за період 2011-2021 рр. коливається від 27,37 % (у2015 р.) до 54,25 % (у 2021 р.) із середнім значенням у 32,35 % (табл. 2).

Таблиця 2

Частка надходжень від акцизних податків у доходах Зведеного бюджету України, %*

Роки	Від справляння податку на додану вартість		Від справляння акцизного податку	
	у всіх доходах (без урахування міжбюджетних трансфертів)	у податкових надходженнях	у всіх доходах (без урахування міжбюджетних трансфертів)	у податкових надходженнях
2011	32,64	38,87	8,51	10,13
2012	31,16	38,50	8,63	10,66
2013	28,97	36,24	8,28	10,36
2014	30,48	37,83	9,89	12,27
2015	27,37	35,15	9,68	12,43
2016	30,08	36,19	11,51	13,85
2017	30,87	37,91	11,35	13,94
2018	31,62	37,97	10,70	12,85
2019	29,36	35,38	10,14	12,22
2020	29,10	35,24	10,65	12,90
2021	54,21	62,88	12,65	14,67

Джерело: [39]

Частка ж податкових надходжень, що формується за рахунок універсального акцизу, змінюється з 35,15 % (у 2015 р.) до 62,88 % (у 2021 р.) із середнім значенням 39.29 %. Менш вагомим, але досить значущим є фіскальне значення специфічних акцизів. Так, за їх рахунок формується від 8,28 % всіх доходів Зведеного бюджету (без урахування трансфертів) (у 2013 р.) до 12,65 %(у 2021 р.) (середня питома вага за період 2011-2021 рр. складає 10,18 %). Питома вага специфічних акцизів у податкових надходженнях до Зведеного бюджету України коливається від 10,13 % (у 2011 р.) до 14,67 % (у 2021 р.), у середньому складаючи 12,39 %.

Зазначимо, що для країн Європи подібна фіскальна ефективність акцизного податку у податкових надходженнях є винятковим явищем. Тільки у Латвії, Литві та Хорватії частка надходжень від специфічних акцизів у податкових надходженнях бюджету є вищою (11,57, 10,58 та 11,98% відповідно).

Загальні закономірності динаміки обсягу податкових надходжень від справляння акцизних податків не є визначеними, оскільки їх динаміка контингентна та змінна, залежить від значної сукупності факторів.

3. СТЕЙКХОЛДЕРИ В СИСТЕМІ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ

Належне функціонування будь-якої системи має потребу в організації контролю та централізації, на що безпосередньо впливають заінтересовані сторони (стейкхолдери). У нашому випадку, стейкхолдери безумовно впливають на систему акцизного оподаткування та вдосконалення податкового законодавства в цілому. Так, від деяких залежить нормативно-правове регулювання, інші, у свою чергу, здійснюють функціональне виконання заходів з наповнення бюджету та реалізації державної податкової політики.

Виходячи з наведеного вище, суб´єктами у системі оподаткування доходів фізичних осіб, можна виділити наступних:

1. Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Міністерство енергетики України – центральні органи виконавчої влади, які координують питання акцизного оподаткування;

2. Державна податкова служба України та її територіальні підрозділи, що реалізують державну податкову політику;

3. Інші державні установи, до повноважень яких належить контроль за обігом підакцизних товарів (продукції);

4. Суб’єкти господарювання, які виготовляють, здійснюють оптову та роздрібну торгівлю підакцизних товарів;

5. Споживачі підакцизної товарів (продукції).

Розглянемо основні повноваження державних органів у сфері контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів (продукції), серед таких:

- *ліцензування* – «засіб державного регулювання провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, спрямований на забезпечення реалізації єдиної державної політики у сфері ліцензування, захист економічних і соціальних інтересів держави, суспільства та окремих споживачів» [28];

- *маркування*, що забезпечує використання марок акцизного податку та захищає ринок акцизних товарів від підробок. Марки акцизного податку встановленого зразка виготовляються на замовлення Державної податкової служби України державним підприємством, що належить до сфери управління Міністерства економічного розвитку і торгівлі, підприємством-виробником Поліграфічний комбінат «Україна» [38];

- *правила оптової та роздрібної торгівлі підакцизними товарами (продукцією)*, що можуть здійснювати торговельні й торгово-розважальні заклади (магазини, супермаркети, кабаре), заклади готельно-ресторанного бізнесу (кафе, ресторани, бари) тощо. Визначаються заборони щодо продажу алкогольних напоїв за віковими ознаками (до 18 років) та типами громадських закладів (навчальні заклади, заклади охорони здоров'я, поряд з торгівлею дитячого асортименту та спортивних товарів тощо).

З метою здійснення нагляду та контрольно-перевірочної діяльності виробників та продавців підакцизних товарів (продукції) в Україні діє низка державних органів, що наведено на рис. 5.

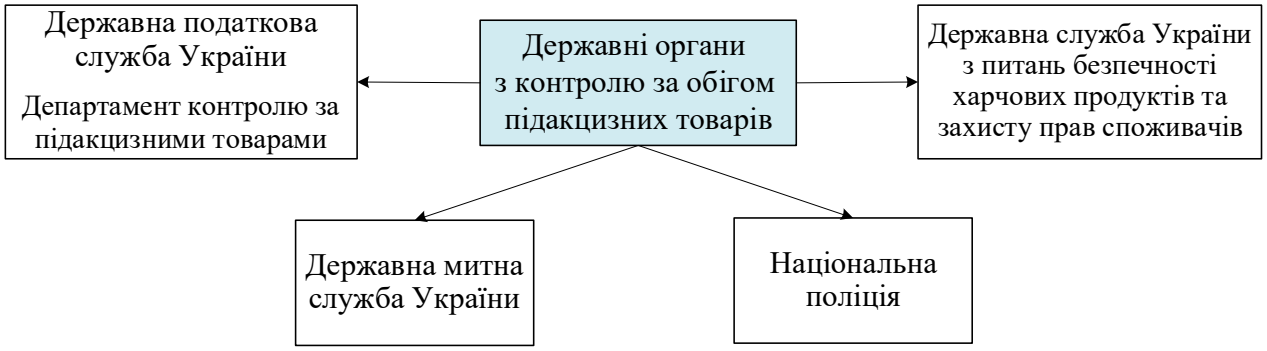


Рис. 5. Державні органи з контролю за обігом підакцизних товарів (продукції)

Джерело: складено автором

Зміст контрольної діяльності державних (на думку Є. Дубового – правоохоронних) органів у сфері обігу підакцизних товарів полягає у виконанні сукупності окремих функцій держави: сервісної, контрольної та правоохоронної – щодо забезпечення економічного суверенітету та дотримання прав і законних інтересів фізичних та юридичних осіб, що займаються відповідною господарською діяльністю [7].

Провідне місце серед зазначених державних органів у системі контролю за обігом підакцизних товарів належить Державній податковій службі України, яка є центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику.

Пріоритетним напрямом діяльності податкової служби є залучення додаткових резервів по сплаті акцизного податку шляхом протидії незаконному обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та палива, виявлення ймовірних ризиків та схем ухилення суб'єктами господарювання від сплати акцизного податку [31].

Департамент контролю за підакцизними товарами ДПС України здійснює адміністрування, контроль за виробництвом та обігом спирту, спиртовмісної продукції, алкогольних напоїв, тютюнових виробів і пального, обігом марок акцизного податку, моніторингу та аналітичного супроводження контрольно-перевірочної роботи [27].

Отже, державні органи з контролю за виробництвом і обігом підакцизних товарів виконують функції захисту інтересів держави (нагляд за сплатою акцизних податків), суб’єктів підприємницької діяльності (регулювання ринку, боротьба із недобросовісною конкуренцією) і суспільства (вилучення із обігу фальсифікату, контроль якості і безпечності продукції.

З метою зменшення кількості правопорушень та їх попередження, які виникають у сфері обігу підакцизних товарів, необхідно забезпечити дієвий

механізм контрольної діяльності за суб'єктами господарювання з боку державних органів України (рис.6).



Рис. 6. Здійснення контрольної діяльності з боку державних органів

Джерело: складено автором за даними [7]

Для забезпечення чіткого механізму реалізації повноважень та інтересів стейкхолдерів у системі акцизного оподаткування існує ціла низка нормативно-правових актів, серед яких закони України, постанови Кабінету Міністрів України та інше.

4. ІНДИКАТОРИ УСПІШНОСТІ ДПС УКРАЇНИ ЩОДО АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ

Проаналізуємо успішність реалізації заходів в системі адміністрування акцизного оподаткування шляхом узагальнення звітних даних ДПС України відповідно до напрямів роботи, наведених у розділі 3.

Ліцензування. Так, станом на 01.01.2021 діє 191 286 ліцензій у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, у тому числі на виробництво – 513 ліцензій, оптову торгівлю – 1 040 та роздрібну торгівлю – 189 733 ліцензії, з яких на роздрібну торгівлю алкогольними напоями – 105 682 та тютюновими виробами – 84 051 ліцензія.

На рис. 7 наведено порівняльні дані щодо динаміки кількості ліцензій у 2019-2021 роках.

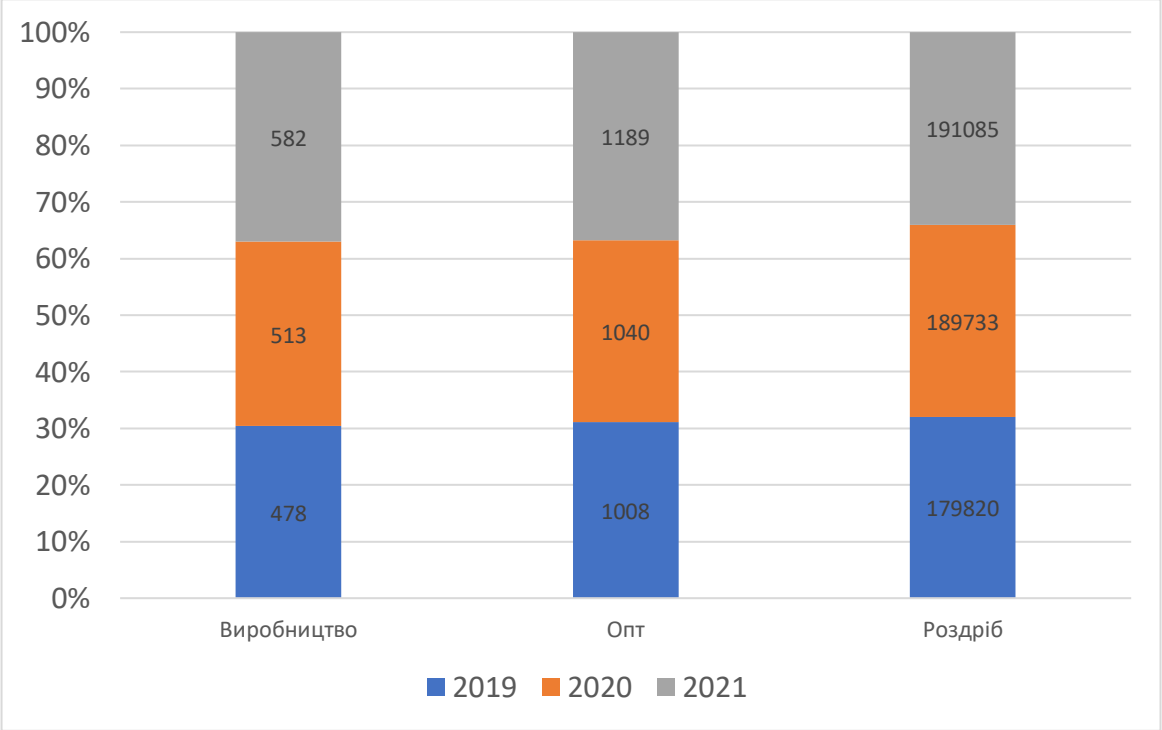


Рис. 7. Динаміка щодо кількості ліцензій у 2019–2021 роках

Джерело: складено автором за даними [28]

Можна побачити, що кількість ліцензій щороку зростає, водночас якщо на виробництво та опт збільшення відбувається в межах 30-150, то збільшення ліцензій на роздріб у 2019 році – майже на 10 тис. порівняно з 2020 роком; у

2021 році – на 1 352 більше за 2020 рік.

Маркування. Серед тенденцій у напрямку роботу щодо здійснення маркування підакцизних товарів відмітимо наступні:

–у 2020 році запроваджено нову марку акцизного податку для маркування алкогольних напоїв, яка містить QR-код та штрих-код (зазначаються на марках для алкогольних напоїв, містить інформацію про серію та номер марки). QR-код містить посилання на вебресурс для перевірки марки, дозволяє громадянам не тільки перевіряти легальність походження алкогольних напоїв та тютюнових виробів, але й надає можливість здійснювати громадський контроль за обігом підакцизних товарів;

– з початку 2021 року запроваджено маркування марками акцизного податку рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та введено в дію нові зразки марок акцизного податку для маркування тютюнових виробів, на яких зазначається кількість штук сигарет у пачках, а також відокремлено маркування тютюнових виробів, які використовуються в приладах для електронного нагрівання;

– у 2021 році доопрацьовано програмне забезпечення підсистеми контролю за обігом алкогольних напоїв, яке дає змогу автоматично зіставляти видані марки акцизного податку виробникам або імпортерам алкогольних напоїв із відсканованими марками акцизного податку при реалізації алкогольної продукції кінцевому споживачу, що відображені у фіскальних чеках, які надходять від РРО/ПРРО.

Динаміку замовлення та реалізації марок акцизного податку наведено на рис. 8, що показує неоднозначні тенденції. У 2020 році замовлення МАП як на тютюнові вироби, так й на алкогольні напої збільшилося порівняно з 2019 роком від 45-160 млн. штук, водночас реалізація незначно, але зменшилася по обом видам підакцизної продукції. У 2021 році замовлення зменшилися порівняно з 2020 роком, водночас реалізація МАП для алкогольних напоїв зріс на 150 млн. штук.

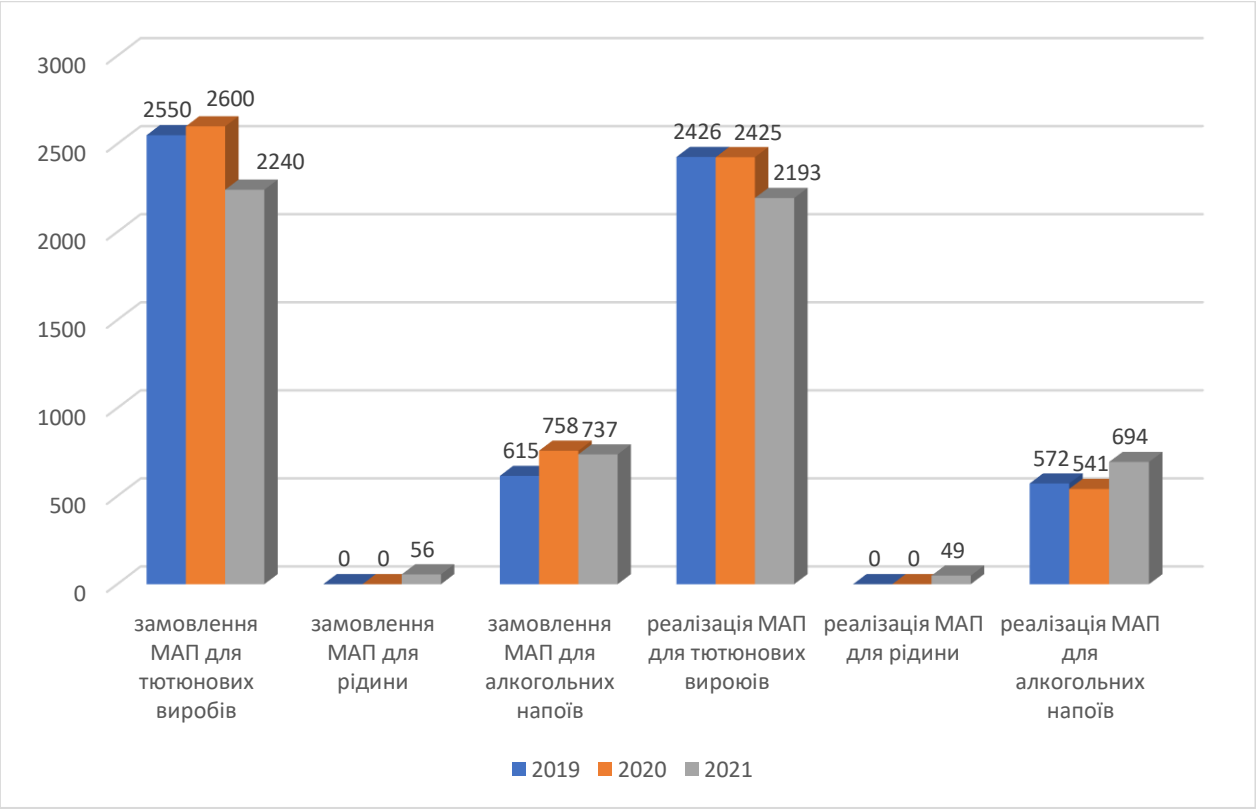


Рис. 8. Динаміка замовлення та реалізації марок акцизного податку у 2019-2021 роках, млн штук

Джерело: складено автором за даними [28]

Контроль за оптовою та роздрібною торгівлею. Підрозділами контролю за підакцизними товарами забезпечується проведення фактичних перевірок з питань дотримання вимог законодавства, яке регулює відносини у сфері виробництва та обігу спирту, спиртовмісної продукції, алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

З метою запобігання та виявлення порушень законодавства платниками податків, які здійснюють виробництво, зберігання та оптову торгівлю спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами підрозділами контролю за підакцизними товарами постійно здійснюються перевірки у цій сфері.

Протягом 2020 року такими підрозділами проведено 6 581 фактичну перевірку платників податків у цій сфері.

Зокрема, динаміка із застосованих фінансових санкцій у розрізі основних порушень наведена у таблиці 3:

Таблиця 3

Динаміка фінансових санкцій у розрізі основних порушень

Період	Застосовано санкцій за встановлені факти, млн грн			
	обігу фальсифікованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів, без марок акцизного податку або з підробленими марками	зберігання спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів у місцях, не внесених до ЄДР	торгівлі з порушенням мінімальних оптових та роздрібних цін на алкогольні напої, максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби	безліцензійного виробництва, оптової та розрібної торгівлі спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами
2019 рік	17,6	6,5	29,2	32,7
2020 рік	36,2	25,1	14,8	167,5

Джерело: [28]

За результатами таких перевірок, які здійснені протягом 2020 року, до порушників застосовані фінансові санкції та донараховано акцизного податку на суму 615,3 млн грн, що на 498,6 млн грн більше порівняно з 2019 роком (застосовано фінансових санкцій на суму 116,7 млн гривень).

Збільшення застосованих сум фінансових санкцій у 2020 році зумовлене покращенням доперевірочного аналізу платників податків, запровадженням електронних систем контролю.

За результатами перевірок у 2021 році до порушників застосовано фінансові санкції та донараховано акцизного податку на суму 1 613 млн грн, що на 997,7 млн грн більше порівняно з 2020 роком (застосовано фінансових санкцій на суму 615,3 млн грн), платниками податків сплачено до бюджету 84,6 млн грн, що на 44,7 млн грн більше порівняно з 2020 роком (у 2020 році сплачено фінансових санкцій на суму 39,9 млн гривень).

За підсумками перевірок впродовж 2022 року тіньовий обіг підакцизної продукції наведено у таблиці 4.

Таблиця 4

Тіньовий обіг підакцизної продукції у 2022 році

№ з/п	Показник	Кількість випадків	Сума, млн. грн.
1.	Продаж підакцизної продукції без марок акцизного податку або з підробними марками	535	13,6
2.	Вилучено контрафактної підакцизної продукції	544	11,0
3.	Контроль за продажем алкогольних напоїв Кількість виявлених випадків невідображення в чеках РРО/ПРРО марок акцизного податку	332	14,2

Джерело: складено автором за даними [28]

Підрозділами контролю за підакцизними товарами забезпечується постійний контроль за обсягами виробництва та реалізації на базі власних електронних сервісів, які забезпечують всебічний контроль за функціонуванням витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового.

Відпрацювання ризиків. За наявною звітною інформацією про підсумки роботи ДПС України, протягом 2021 року органами ДПС здійснено відпрацювання 375 суб'єктів господарювання з наявними розбіжностями обсягів реалізації на 1 385,6 млн грн та «роздрібного» акцизу на 69,3 млн грн (виявлено співставленням дод. 6 декларації акцизного податку та ЄРПН).

Детальну інформацію щодо заходів попереднього відпрацювання ризиків несплати акцизного податку та їх результатів наведено в таблиці 5, зокрема, у 2021 за результатами:

– подання уточнюючих декларацій збільшено обсяги реалізації підакцизних товарів на 85,2 млн грн та сплачено до бюджету 4,2 млн грн роздрібного 5 відс. акцизного податку;

– проведення фактичних перевірок прийнято ППР про застосування штрафних санкцій на суму 13,3 млн грн.

Знято з відпрацювання 193 суб'єкта господарювання внаслідок уточнення суми ризику (помилки в заповненні податкової накладної – невідповідність УКТ ЗЕД номенклатурі товарів; належність до одного коду УКТ ЗЕД як підакцизних, так і непідакцизних товарів, прийнято рішення про недоцільність проведення перевірки тощо).

Таблиця 5

Відпрацювання органами ДПС
ризиків несплати «роздрібного» акцизного податку у 2021 році

Заходи попереднього відпрацювання ризиків		**Результат**
Подання уточнюючих декларацій акцизного податку	79 суб'єктів господарювання	Збільшено: обсяг реалізації – на 85,2 млн. грн.; акцизний податок – на 4,2 млн. грн.
Проведено перевірки	Фактичні – 193 суб'єкти господарювання	Нараховано штрафних санкцій – 13,3 млн. грн.
	Документальні – 12 суб'єктів господарювання	Донараховано – 87,6 млн. грн.
Направлено запити про надання пояснень та документального підтвердження	283 суб'єкти господарювання	відповідь отримано від 190 суб'єктів господарювання
Знято з відпрацювання	193 суб'єктів господарювання внаслідок уточнення суми ризику: - помилки в заповненні ПН – невідповідність УКТ ЗЕД номенклатурі товарів; - належність до одного коду УКТ ЗЕД як підакцизних, так і непідакцизних товарів; - прийнято рішення про недоцільність проведення перевірки тощо.	

Джерело: складено автором за даними [28]

Під час виконання вимог підпункту 3.2 пункту 3 наказу ДПС від 20.07.2021 № 702 щодо забезпечення виконання рішення Рахункової палати від 25.05.2021 № 11-4 та пункту 5 Плану заходів до цього наказу з метою посилення контролю за дотриманням законодавства суб'єктами

господарювання, що здійснюють діяльність у сфері електроенергетики, територіальними органами ДПС було проведено документальні перевірки 8 суб'єктів господарювання, які провадили діяльність у галузі електроенергетики, за результатами яких донараховано 153,5 млн гривень.

Окрім того, територіальними органами ДПС вжито заходів щодо залучення інших державних органів до проведення спільних перевірок суб'єктів господарювання, які провадили діяльність у галузі електроенергетики (рис. 9).

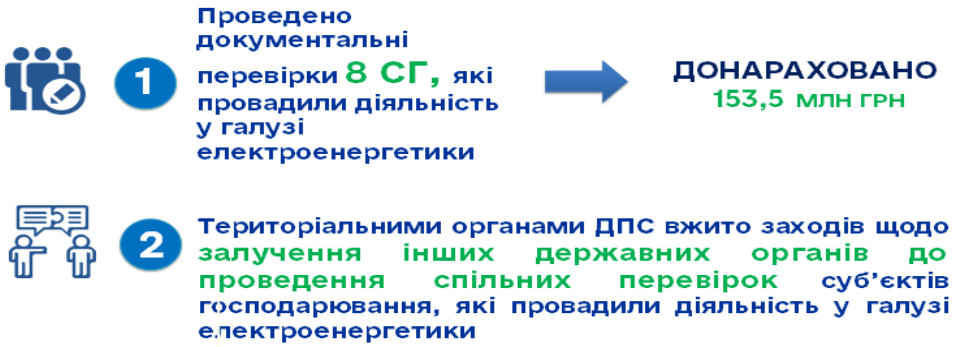


Рис. 9. Заходи контролю за дотриманням законодавства суб'єктами господарювання, що здійснюють діяльність у сфері електроенергетики

Джерело: [28]

Таким чином, значні резерви існують у частині підвищення ефективності адміністрування акцизного податку, адже за даними дослідження KANTAR частка нелегальної тютюнової продукції в Україні зросла до 21,9 %. При цьому обсяг недоотриманих державним бюджетом податків (у сумі як ПДВ, так і акцизного податку) становить понад 20 млрд грн.

Якщо розглядати впровадження підвищення ставок акцизного податку як ключовим економічним механізмом протидії незаконному виробництву та обігу сигарет, то потрібно відмітити, що за період впровадження восьмирічного плану підвищення акцизу на тютюнову продукцію частка нелегального ринку зросла майже в десять разів. У 2017 році, за даними того самого дослідження, вона становила лише 2,3 %.

Аналіз зарубіжного досвіду дасть можливість розглянути варіанти раціонального вдосконалення системи акцизного оподаткування в Україні.

5. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ВПРОВАДЖЕННЯ ПРОЦЕСУ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Незважаючи на те, що у кожній країні функціонує національна податкова система, загальним для всіх країн є те, що вагому роль у формуванні бюджетних ресурсів відіграють акцизні податки, як вагома складова системи непрямих податків (податків на споживання).

При формуванні спільного бюджету ЄС визначається важливий показник – величина загальних надходжень непрямих податків у країнах-членах ЄС. В 2010 році вони склали 1618,6 млрд. євро, при наявному ухиленні від сплати лише ПДВ (за оцінками фахівців Єврокомісії - в розмірі близько 100 млрд. євро), що становить 11,6 % від загальних надходжень податку.

У 2021 році величина загальних надходжень непрямих податків у країнах-членах ЄС складала 1076 млрд євро і була стабільною у кожному кварталі.

У кризові періоди балансування між пошуком додаткових джерел наповнення бюджету та утриманням позитивної динаміки ВВП спричинило до проведення широкомасштабних податкових реформ в країнах ЄС.

Розглянемо варіанти у сфері оподаткування підакцизної продукції, що впроваджені у зарубіжних країнах.

Перший варіант – розширення кола підакцизних товарів (табл. 6).

Таблиця 6

Продукція, на яку встановлені акцизні податки в країнах ЄС

Перелік підакцизних товарів	Німеччина	Франція	Данія	Італія	Норвегія	Польща	Нідерланди
Пиво	*	*	*	*		*	
Безалкогольнінапої		*	*		*		*
Кава	*		*				*

Шоколад іцукрові кондитерські вироби			*		*		
Морозиво			*				
Видобуток та імпорт сировини			*				
Спирт	*		*	*		*	
Сумки господарськіз паперу або пластику			*				
Одноразова упаковка напоїв					*		
Цукор					*		

Джерело: [41]

Найбільше розширила використання потенціалу акцизного оподаткування Данія. До складу підакцизних товарів у цій країні включено, крім наведених у табл. 6, такі: відходи, водопровідна вода, інсектициди, гербіциди, видобуток та імпорт сировини та ряд інших.

Інші країни додали обмежений перелік до підакцизних товарів, зокрема, каву (Німеччина, Нідерланди), пиво (Німеччина, Нідерланди, Франція, Італія, Польща), цукор (Норвегія), шоколад і цукрові кондитерські вироби (Норвегія), спирт (Німеччина, Італія, Польща), одноразову упаковку (Норвегія).

Другий варіант – підвищення акцизного податку на окремі види підакцизних товарів (зокрема тютюнові вироби), що, у свою чергу, сприяє зростанню роздрібних цін на тютюнові вироби, роблячи їх менш доступними потенційним покупцям.

У багатьох країнах Європи дотримуються рекомендацій та положень ВООЗ стосовно необхідності зниження доступності шкідливих для організму людини та довкілля товарів. У цьому контексті та водночас для подолання наслідків кризи для бюджетів більшість країн ЄС у період так званої Великої Рецесії підняла ставки акцизів, як джерела покриття бюджетних дефіцитів.

Європейські країни з найвищими акцизними податками на тютюнові вироби та відповідно цінами на тютюн – Бельгія, Ірландія, Нідерланди, Велика

Британія, Франція. Внаслідок згаданого підвищення відбулися наступні зміни щодо акцизного оподаткування:

– у Франції відбулося значне підвищення цін на тютюнові вироби, внаслідокчого знизилася поширеність куріння та смертність від раку легень; що доводить ефективність від підвищення акцизного оподаткування як з фіскального (зростання доходів бюджету), так і соціального (зниження захворюваності) боку;

– у Румунії та Україні щорічне збільшення акцизів на тютюнову продукціюпризвело до зниження обсягу продажів сигарет – на 42 % та 40% відповідно; а також суттєвого зростання потоків до бюджету від акцизного оподаткування в окремі роки – майже у 7 та 12 разів відповідно;

– у Туреччині наслідком підвищення податків на тютюнові вироби стало зростання цін майже на 195%, збільшення доходів бюджету від акцизу на тютюн на 124%, при цьому обсяг продажу тютюну знизився на 16%;

– у Великій Британії підвищення податків на тютюнові вироби переважало рівень інфляції, відтак доходи бюджету збільшилися, при цьому кількість споживачів зменшилася та знизилися масштаби незаконної торгівлі тютюновими виробами.

Слід зазначити, що підвищення ставок акцизів у країнах ЄС та розвинених зарубіжних країнах стало компенсаторними заходами, адже відбувалося одночасно із поступовим, повільним зниженням прямих податків. Пакет антикризових заходів кожна країна формувала переважно самостійно, вирішуючи найбільш гострі внутрішні проблеми, пов’язані з перебігом і наслідками кризи.

Досвід країн як із розвиненою, так і з трансформаційною економікою, якіє членами ЄС та гармонізували свою акцизну політику, є особливо цінним для України, адже надасть приклад уникнення прорахунків стосовно підвищення податкового навантаження, посилюючи дієвість державного податкового менеджменту.

Водночас, як свідчать дослідження, підвищення ставок податків в ЄС не сприяло значному підвищенню їх фіскальної ефективності, розбіжності між очікуваними і реальними наслідками фіскально-орієнтованих податкових заходів були значними. Тому окремі країни ЄС (Греція, Італія, Чехія, Словаччина) змушені були вносити корективи у перебіг податкового реформування [39].

Таким чином, антикризові заходи у межах податкової політики в країнах ЄС у період кризи 2008-2009 років здійснювалися переважно шляхом підвищення непрямих податків, насамперед, акцизів (табл. 7).

Таблиця 7

Заходи податкової політики щодо специфічних акцизів окремих країн ЄС в умовах кризи 2008-2009 років

Країна	Зміст заходів
Латвія	Збільшено ставку акцизу на сигарети (з січня 2009 року), на паливо, тютюн, каву, алкоголь і безалкогольні напої (з лютого 2009 року).
Литва	Підвищено: ставки акцизу на паливо, алкоголь, сигарети.
Румунія	Збільшено акциз на алкогольні напої, сигарети і паливо.
Словенія	Збільшено акциз на бензин, газ, нафту і алкогольні напої, у травні 2009 року – на тютюнові вироби.
Італія	Знижено акциз на газ для промислового використання.
Кіпр	Зменшено ставки акцизу для напівурядових організацій з 25% до 10%.
Фінляндія	Підвищено ставки акцизу на алкоголь і тютюн на 10%.

Джерело: [20, 39]

У посткризовий період податкова політика країн ЄС продовжувала динамічно змінюватися, адаптуватися, коригуватися шляхом підвищення чи зниження розміру податкових ставок і упорядкування податкових пільг.

Відповідно до Директиви про систему акцизного оподаткування в країнах ЄС встановлено спільні правила та однакові умови для системи акцизного оподаткування одних і тих самих товарів (продукції) на внутрішньому європейському ринку. Дотримання цих правил та умов гарантує чесну конкуренцію між європейськими підприємствами й зменшує адміністративний тягар на них.

Третій варіант – виявлення та відстеження тютюнових виробів track&trace, застосування якої законодавчо регламентовано на рівні ЄС.

Науковцями та експертами Незалежного неурядового інституту Growford Institute проведено ґрунтовне дослідження з приводу зазначеного варіанту, результати якого використаємо в контексті зарубіжного досвіду для окресленої проблеми.

Система виявлення та відстеження тютюнових виробів track&trace функціонує на ринку ЄС із 20 травня 2019 р., дозволяючи органам державної влади відстежувати рух близько 29 млрд пачок на рік та виявляти факти переведенняпродукції в нелегальний обіг [16].

Експерти Єврокомісії зазначають, що незаконна торгівля сигаретами скоротилася після впровадження системи track&trace, проте немає достатніх доказів, щоб пояснити зазначену тенденцію саме введенням цієї системи (наслідками її застосування).

Разом з тим, можна стверджувати про позитивні імпульси для розвитку інших суміжних видів діяльності. Зокрема, вимога максимально використовувати міжнародні відкриті стандарти створила стимули до інновацій та розвитку технологій обміну даними. Те, що різні постачальники можуть пропонувати свої послуги в межах системи відстеження, підвищує рівень розвитку системи стримувань і противаг. І нарешті, система забезпечує високу якість даних, оскільки вона охоплює всі переміщення тютюнових виробів, встановлюєтерміни та має специфічний формат для окремих звітів, що дозволяє органам влади ефективно контролювати ланцюг постачання.

21 грудня 2018 р. Єврокомісія обрала серед переліку затверджених постачальників сховищ *Dentsu Aegis Network AG (DAN AG)* як постачальника послуг «вторинного сховища», у якому акумулюються дані, зібрані на всій території ЄС. Загалом держави-члени призначили 22 різних суб'єктів економічної діяльності як емітентів унікальних ідентифікаторів (генерують такі коди відстеження тютюнових виробів). З них: 17 – державні підприємства,

у тому числі виробники марок акцизного податку; 5 – приватніІТ-компанії, з якими укладено контракти у восьми країнах ЄС. І державні, і приватні компанії повністю інтегровані в систему, їх тип власності не вплинувна якість та стабільність роботи системи.

До кінця 2020 р. Єврокомісія схвалила 46 договорів на зберігання даних у первинних сховищах (у кожній країні таких сховищ може бути кілька, залежно від вибору виробників та імпортерів тютюнових виробів; проміжного сховища для окремої країни не передбачено).

З метою проведення першого циклу аудиту первинних сховищ Єврокомісія схвалила 15 аудиторів, які були запропоновані виробниками тютюнових виробів. Зібрано і проаналізовано інформацію про антиманіпуляційні пристрої(дають змогу перевіряти правильність нанесення унікальних ідентифікаторів) від постачальників, які встановили їх на виробничих лініях виробників та ім- портерів тютюнових виробів.

Дані з усього ЄС, акумульовані у системі track&trace, обробляються спеціальною аналітичну системою. Співробітники національних компетентних органів можуть використовувати їх за допомогою мобільного додатка, розробленого компанією *DentsuAegis* (відповідно до окремої угоди з Єврокомісією). Кілька країн використовують або мають намір використовувати дані відстеження[109] у власних аналітичних системах податкових та митних органів.

За оцінками Єврокомісії, за перші шість років функціонування системи track&trace у країнах ЄС має бути забезпечено скорочення нелегальної торгівлі тютюновими виробами, зростання податкових надходжень та інший позитивний економічний ефект (табл. 8). Так, очікується зменшення обсягів нелегальної торгівлі: на 30 % – контрабанди, на 10 % – контрафактної продукції, на 10 % – *illicit white*. Прогноз збільшення доходу – 2,76 млрд євро, у тому числі: 2,55 млрд євро доходу від зростання легальних продажів тютюнових виробів і 0,2 млрд євро інших соціально-економічних вигод.

Таблиця 8

Очікуваний загальний економічний ефект від впровадження системи track&trace в Європейському Союзі, млн євро

Показники	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Збільшення легальних продажів тютюнових виробів	–	250,33	735,68	1 716,59	2 201,93	2 452,28	2 554,45
Інші економічні вигоди	–	20,05	58,91	137,46	176,33	196,38	204,56
Загальний приріст доходу	–	270,38	794,59	1 854,05	2 378,27	2 648,66	2 759,01

Джерело: [16]

Хоча система працює і є важливим інструментом у боротьбі з нелегальною торгівлею тютюновими виробами, країни ЄС та Єврокомісія мали значні проблеми з якістю даних простежуваності, зокрема, щодо інформації про виробниче обладнання або про останні переміщення сигарет до роздрібної точки продажу. Якість даних поступово покращується, але вона залишається критичною для повного досягнення цілей застосування системи.

40 % опитаних не погодилися з тим, що системи track&trace та безпеки працювали без перерв, 24 % заявили, що про це говорити зарано. 46 % респондентів не погодилися з тим, що система track&trace добре інтегрована з іншими системами контролю ланцюга постачань, а 32 % заперечили те, що система дозволяє звітувати в розрізі різних рівнів упаковки.

Перешкоди на шляху до успішного впровадження системи track&trace в основному були пов’язані з розпорошеними функціями щодо нагляду. Оскільки відповідальність за нагляд на національному рівні розподілена між декількома органами, існує ризик того, що жоден орган не має загальної картини стосовно дотримання правил економічними операторами. Експерти Єврокомісії також підкреслили, що технічна архітектура системи – з двома рівнями сховищ – ускладнює зв’язок між системами, що призводить до певних затримок і помилок. Окремі економічні оператори також зазначили, що обов’язкове мар-кування тютюнових виробів, які призначені для експорту, без урахування на- явності системи track&trace і безпеки у країні призначення

створило тягар внаслідок співіснування кількох систем.

Впровадження правил перевірки даних *Dentsu Aegis*, які були введені в квітні 2020 р., спричинило багато проблем для держав-членів та економічних операторів, серед яких основними були складнощі з передачею даних від первинного до вторинного сховища.

Окремі країни ЄС повідомили про надто високий рівень витрат на впровадження системи для економічних операторів. Це зумовило ситуацію, коли невеликі компанії не могли собі дозволити укладання дорогого контракту на зберігання даних із будь-яким з основних постачальників, тому булизмушені відмовитися від відповідної частини бізнесу.

Аналізуючи європейську практику функціонування системи track&trace, звернемо увагу й на таке. У більшості випадків унікальний ідентифікатор для виявлення та відстеження наноситься як пряме маркування на пачку сигарет, а не окремо на марку акцизного податку. Основна причина цього пов'язана із тим, що носій інформації повинен містити дані, які відомі лише на момент виробництва (наприклад, дата виготовлення), а через оперативні аспекти виготовлення та видачі паперових марок, кодування цієї інформації на самій марці створило б значні проблеми для постачання марок.

Переважна більшість країн ЄС не стикалася із жодними проблемами у впровадженні елементів захисту (ст. 16 TPD). Країнам було надано можливість вибору захисних елементів. Зокрема, *Швеція* обрала гільйошування й оптично змінні чорнила (два явні елементи), мікродрук (напівприхований елемент), антистоксові чорнила та молекулярні мітки (два приховані елементи) для аутентифікації. У *Франції* було надано перевагу чорнилу, що змінює колір, УФ паперу, УФ-чорнилу, мікродруку та молекулярному тегґанту.

Усі країни-члени, які вже використовували марки акцизного податку на тютюнові вироби до набуття чинності TPD (22 країни), удосконалили паперові марки, щоб вони відповідали вимогам ст. 16. Ще шість країн ЄС (у тому числі Велика Британія, яка на момент введення системи входила до ЄС) почали

використовувати нефіскальні марки, щоб виконати свої зобов'язання відповіднодо TPD. За розміром, дизайном, розміщенням та рівнем безпеки такі етикетки нагадують акцизні марки, проте вони не використовуються для податкової верифікації. Загальна кількість країн, які зараз використовують марки акцизного податку/нефіскальні етикетки для тютюнових виробів, становить 28 (тобто, цеусі країни ЄС плюс Велика Британія).

До перешкод на шляху введення в дію системи track&trace потрібно віднести: недостатню кількість часу для впровадження окремих кроків; складність системи; її дороговизну; проблеми з якістю даних простежуваності щодо інформації про виробниче обладнання. Натомість факторами, які забезпечили успішне впровадження системи, були: тривалий термін налагодження її функціонування; ретельний підхід до вибору постачальників технологічних рішень; консультації з громадськістю та з операторами ринку тютюнових виробів. Іноді відбувалася зміна підходів до впровадження елементів системи за запитами країн, прикладом чого є дозвіл друку унікальних ідентифікаторів на марках акцизного податку для невеликих виробників тютюнових виробів у Німеччині. Незважаючи на певні проблеми, що впливають на якість даних, система track&trace у ЄС є повністю функціональною і добре налагодженою. Єврокомісія і далі буде здійснювати моніторинг ефективності її застосування з метою визначеннятого, чи можна покращити її довгострокову ефективність.

Досвід трансформації систем безпеки на ринку ЄС для виконання норм ст. 16 TPD свідчить про те, що більшість держав-членів змінили набір елементів захисту на марках акцизного податку, а ті країни, які раніше відмовились від системи податкової верифікації, впровадили нефіскальні етикетки для нанесення на них передбачених TPD відкритих, напівприхованих і прихованих елементів захисту.

В Україні зараз відкрите вікно можливостей для впровадження системи track&trace і потрібно належним чином врахувати відповідний досвід ЄС, щоб

у майбутньому вітчизняна система виявлення та відстеження тютюнових виробів могла бути інтегрованою з європейською. Крім того, зважаючи на вимоги ст. 16 TPD, в Україні не доцільно відмовлятися від паперових марок акцизного податку. Для нашої держави може бути цін- ним досвід упровадження та практичного застосування систем виявленнята відстеження сигарет із роздільним функціоналом, які розроблені на ос- нові відкритих міжнародних стандартів з урахуванням відповідних вимог Протоколу FCTC та гармонізованих підходів ЄС [16].

6. СТРАТЕГІЧНІ ЦІЛІ ДЛЯ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

У процесі справляння податків виникають податкові відносини між державою як публічним суб'єктом та платником податків. Якщо держава прагне збільшити надходження до бюджету, то платники податків намагаються мінімізувати податкові зобов'язання різними методами (законними або незаконними). Мінімізація оподаткування платниками податків також може використовуватися як свого роду механізм адаптації до дії негативних чинників зовнішнього середовища, намаганням зберегти виробництво, знизити витрати, економити ресурси в умовах кризи.

Так, наслідками реалізації в Україні політики гармонізації та прискореної адаптації вітчизняного законодавства до вимог ЄС, зокрема постійного щорічного збільшення ставок акцизного податку, особливо для тютюнової продукції, стало ухилення від оподаткування, застосовування окремими учасниками ринку низки схем мінімізації сплати індивідуального акцизу, зростання нелегального обігу тютюнових виробів тощо. Такі дії/ поведінка платників податків призводять до зниження податкової дисципліни та, відповідно, рівня виконання ними податкового законодавства, сприяють утворенню податкової заборгованості, виникненню податкового розриву як

наслідок невиконання запланованого обсягу доходів до державного та місцевих бюджетів, отже, потребують збільшення витрат на податкове адміністрування.

Виникнення податкової заборгованості у результаті неефективного адміністрування акцизного оподаткування може утворюватися внаслідок різних причин, таких як:

–різниця між величинами потенційних і зареєстрованих платників;

–збільшення кількості неподаних декларацій (чисельність зареєстрованих платників, що не подали декларації з оподаткування);

–невідповідності між обсягами податків, розрахованими платниками й відображеними в деклараціях, та їх величиною, що встановлюється виходячи з вимог чинного законодавства;

–різниця між розрахунковою сумою податків (ураховуючи перевірки з боку податкової служби) та фактично сплаченою тощо.

Так, у табл. 9 конкретизовано окреслені причини стосовно адміністрування акцизного оподаткування, заходи щодо їх усунення та формування відповідних інституційних умов.

Таблиця 9

Проблемні питання системи акцизного оподаткування
та заходи їх можливості усунення

Причини	**Заходи для усунення**	**Інституційні умови**
Складність і заплутаність податкового законодавства	Поліпшення роз'яснювальної роботи, податкових консультацій із використанням електронних сервісів, ініціювання законодавчих змін, спрощення законодавства	Удосконалення формальних інститутів, формування інституту довіри
Відсутність взаємодії органів реєстрації з податковою службою	Налагодження взаємодії органів реєстрації з податковою службою	Зміцнення інституту партнерства
Невідповідність між кількістю потенційних і зареєстрованих платників	Спрощення системи реєстрації платників	Удосконалення інституту контролю

Збільшення кількості неподаних декларацій (кількість зареєстрованих платників, що не подали декларації з оподаткування)	Спрощення декларацій, налагодження партнерських відносин	Удосконалення формальних інститутів, зміцнення інституту контролю, розвиток інституту партнерства
Невідповідність між обсягами податків, розрахованими платниками й відображеними в деклараціях, та їх величиною	Підвищення кваліфікації платників податків, організація курсів, консультацій із податкової грамотності	Удосконалення інституту контролю, формування інститутів культури, довіри, відповідальності
Різниця між розрахунковою сумою податків (ураховуючи перевірки з боку податкової служби) та фактично сплаченою	Підвищення кваліфікації платників податків, організація курсів із податкової грамотності	Посилення дієвості інституту контролю, формування інститутів довіри і партнерства

Джерело: [13]

Найбільш бажаним є варіант, за якого результативність адміністрування акцизного оподаткування буде оптимальною і відповідатиме найкращим зарубіжним практикам, тобто витрати податкової служби повинні бути низькими, а податкова заборгованість має знижуватися (наприклад, як у Нідерландах, Угорщині, Швеції та інших країнах).

В Україні гостро зростає потреба у підвищенні результативності системи адміністрування акцизного оподаткування нової якості. Зокрема, у місією прописано ДПС «є повністю транспарентною, сучасною та технологічною податковою службою, яка надає якісні та зручні послуги платникам, ефективно адмініструє податки, збори та платежі і виявляє нетерпимість до корупції» [23].

Відповідно до Стратегічного плану ДПС на 2022-2024 роки серед стратегічних ініціатив, у розробниках яких Департамент контролю за підакцизними товарами, наведено на рис. 9.

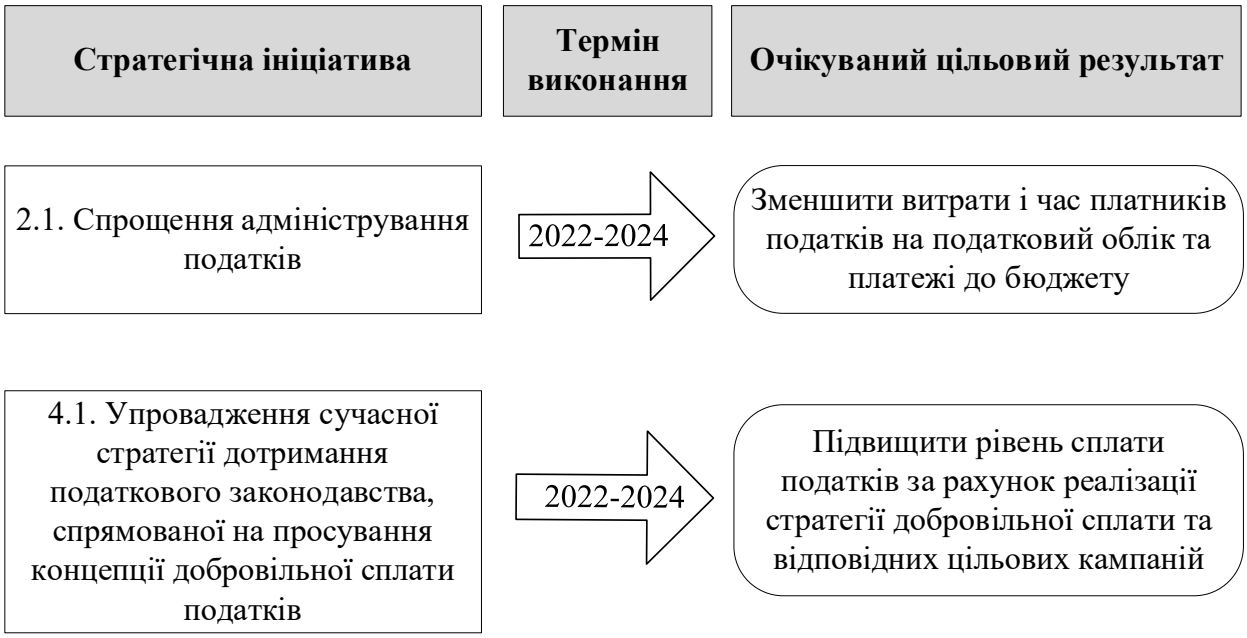


Рис. 10. Стратегічні цілі в розрізі акцизного оподаткування

Джерело: складено автором за даними [23]

Удосконалення нормативно-законодавчої бази відіграє важливу роль у формуванні позитивного ставлення до адміністрування акцизного оподаткування. В Україні, крім усунення суперечливості норм податкового законодавства, перспективним напрямом розвитку адміністрування акцизного оподаткування є зміцнення та розвиток інституту партнерства (формування партнерських взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків). Це передбачає масово-роз'яснювальну та консультативну (податкові консультації) роботу у різних формах. Зростання ролі інституту податкового консультування визначається потребами платників акцизних податків у його існуванні завдяки здатності вирішувати конфлікт інтересів у правовому полі.

Перспективними напрямами розвитку адміністрування акцизного оподаткування є впровадження сучасних технологій податкового адміністрування:

– інформатизація процесів податкового адміністрування, спрощення податкового обліку і звітності (наприклад, із використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій);

– уніфікація процедур оподаткування;

– стандартизація процесів адміністрування, електронне звітування тощо),

– нових інструментів контролю над обігом підакцизних товарів,

– упровадження ризик-орієнтованих методик податкового адміністрування для ліквідації схем мінімізації сплати індивідуального акцизу,

– своєчасне реагування на формування нових сегментів ринків підакцизних товарів, застосування превентивних механізмів запобігання уникненню/мінімізації сплати акцизних податків тощо.

Враховуючи світовий досвід для розвитку та ефективного використання потенціалу акцизного оподаткування окреслимо перешкоди розвитку бізнесу виробників від акцизного оподаткування, економічний ефект (перешкоди) для бюджету та соціальний ефект для якісного суспільного життя за можливого впровадження певних видів акцизного податку в Україні (табл. 10).

Таблиця 10

Ефекти від розширення переліку підакцизних товарів

Вид акцизного податку для впровадження	**Перешкоди оподаткування для розвитку бізнесу виробників**	**Економічний ефект (перешкоди) для бюджету**	**Соціальний ефект для якісного життя суспільства**
На цукор та напої та продукти з високим (певним) вістом цукру	✓ Зменшення попиту на напоїта продукти у зв'язку із подорожчанням; ✓ Вимушений пошук альтернативних варіантів для виробництва продукції з дозволеним вмістом цукру.	✓ Поповнення бюджету; ✓ Зростання недовіри доуряду з бокувиробників.	✓ Зменшення захворюваності і смертності; ✓ Оздоровленнянації.
На м'ясо	✓ Спад у виробництві продукції через її подорожчання; ✓ Погіршення фінансового становища виробників продукції через економічну невигідність.	✓ Поповнення бюджету.	✓ Зменшення захворюваності і смертності; ✓ Оздоровлення нації; ✓ Скорочення викидів в атмосферу; ✓ Покращення екологічного стану.

На жири, трансжири, олію, пальмову олію, консерванти тощо	✓ Спад у виробництві продукції через її подорожчання; ✓ Погіршення фінансового становища виробників продукції через економічну невигідність; ✓ Вимушений пошук альтернативних варіантів для виробництва продукції з заміщенням заборонених компонентів.	✓ Поповнення бюджету.	✓ Зменшення захворюваності і смертності; ✓ Оздоровлення нації; ✓ Зменшення викидів тазабрудненості повітря.
На «зелену» електроенергію	✓ Спад у виробництві альтернативних джерел енергії через її подорожчання; ✓ Погіршення фінансового становища виробників альтернативних джерел енергії через економічну невигідність; ✓ Відсутність гарантій та компенсацій збоку держави.	✓ Поповнення бюджету; ✓ Зростання енергетичної незалежності й забезпеченості держави альтернативними джерелами електроенергії; ✓ Зростання недовіри доуряду з бокувиробників відновлювальної електроенергії.	✓ Зростання енергетичної незалежності й забезпеченості суспільства альтернативними джерелами електроенергії.
На викиди шкідливих речовин у повітря	✓ Спад виробництва у виробників, що утворюють викиди шкідливих речовин уповітря; ✓ Вимушений пошук альтернативних варіантів для виробництва продукції та надання послуг з дозволеними викидами шкідливих речовин у повітря.	✓ Поповнення бюджету.	✓ Зменшення захворюваності і смертності; ✓ Зменшення викидів у повітря; ✓ Зниження концентрації шкідливих речовину повітрі; ✓ Упередження випадків зміни клімату.

Джерело: [39]

Загалом розширення переліку підакцизних товарів несе в собі головний беззаперечний економічний ефект – поповнення бюджету, водночас має низку перешкод для бізнесу, що підтверджує неоднозначність подібних рішень, а також додатковому прорахунку щодо необхідності законодавчого закріплення.

Водночас, перегляд податкового навантаження та системи адміністрування такого підакцизного товару як тютюн та тютюнові вироби, по прикладу багатьох європейських країнах світу, може бути реальним варіантом до підвищення ефективності системи акцизного оподаткування в Україні.

7. ЕЛЕКТРОННА АКЦИЗНА МАРКА ЯК ОДИН ІЗ ШЛЯХІВ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

З метою боротьби з незаконним виробництвом та обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, використовуваних в електронних сигаретах, а також реагуючи на тривожні сигнали розвитку тютюнового ринку, Україна ініціювала введення вітчизняної модифікації європейської системи виявлення та відстеження тютюнових виробів (далі – система track&trace), яка отримала назву «електронна акцизна марка».

На думку розробників, саме така система здатна ефективно впоратися із проблемою засилля нелегальних сигарет. Відповідні новації знайшли відображення в Законі України від 29.06.2023 р. № 3173-IX, яким внесено відповідні зміни до ПКУ та інших законів України у частині запровадження електронної акцизної марки.

Законом визначено електронну марку акцизного податку як «сукупність даних, що складається з унікального ідентифікатора та інших даних Електронної системи обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, яка дає змогу ідентифікувати кожну одиницю товару (продукції), що підлягає маркуванню, на всіх етапах переміщення товару (продукції)» [11].

Крім цього встановлено, що електронна система складається з двох частин: електронного кабінету користувача електронної системи та реєстру Акцизних електронних документів, цільове призначення яких наведено на рис. 11.

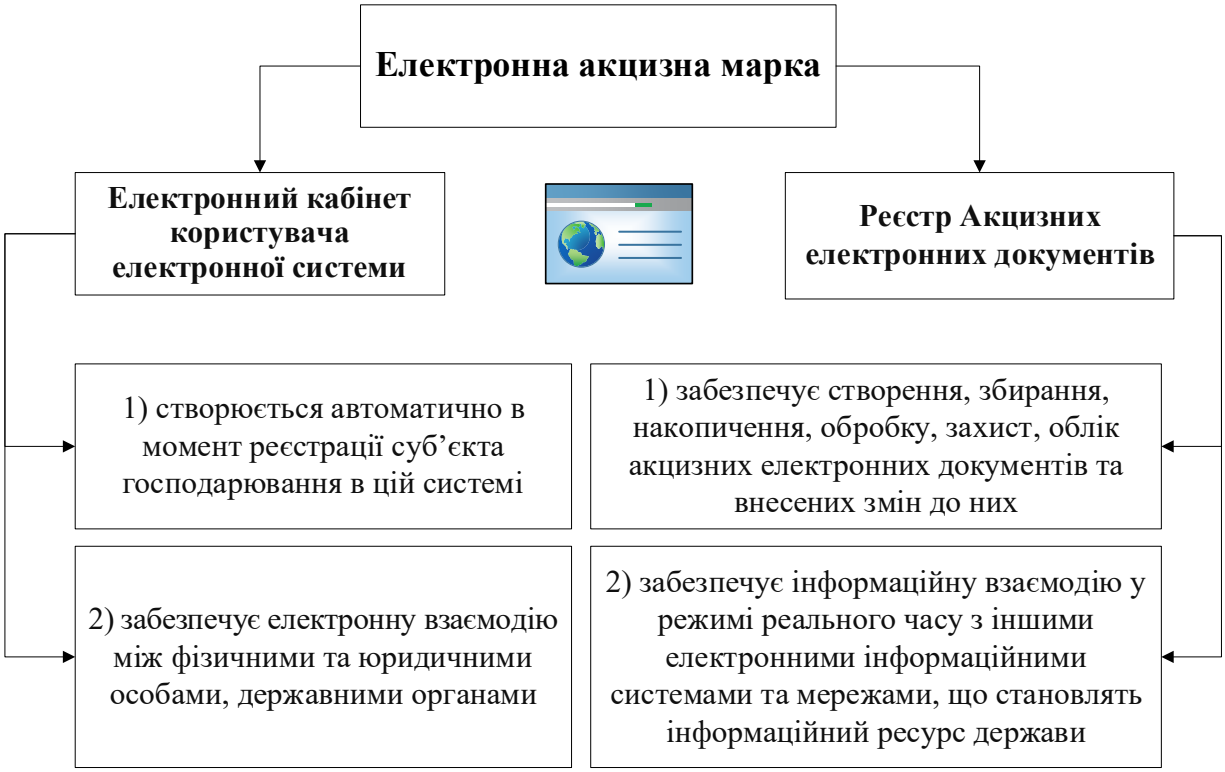


Рис. 11. Цільове призначення електронної акцизної марки

Джерело: складено автором за даними [11]

Діджиталізація контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів з 1 січня 2026 року запроваджується електронна марка акцизного податку (замість паперової) для алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, які використовуються у електронних сигаретах. Позитивні аспекти запровадження електронної акцизної марки узагальнено на рис. 12.



Рис. 12. Позитивні аспекти запровадження електронної акцизної марки

Джерело: складено автором за даними [9]

Разом з цим, в рамках наближення законодавства до норм ЄС ініційовано запроваджено електронної системи, електронної простежуваності та акцизного електронного документу. Економічними оператори будуть зобов'язані фіксувати кожний етап переміщення маркованих товарів за допомогою програмних засобів Електронної системи та складати Акцизні електронні документи.

Специфіка система простежуваності еАкциз з використанням технології Track and Trace наведено на рис. 13.



Рис. 13. Специфіка системи простежуваності еАкциз

Джерело: узагальнено автором за даними [9]

Коротко охарактеризуємо 5 фактів наведених на рис. 13.

Технологія Track and Trace

Після впровадження еАкцизу маршрут усіх тютюнових та алкогольних виробів можна буде відстежити за допомогою технології Track and Trace.

В Україні працюватиме система простежуваності, схожа на європейську Tobacco Track & Trace system, що діє в ЄС з 2019 року. У системі еАкциз зберігатиметься інформація про кожен унікальний ідентифікатор, нанесений на продукцію. За допомогою нього можна повністю відтворити історію переміщень кожного конкретного товару. Tracking дозволятиме моніторити поточне місце розташування та фіксувати всі переміщення продукту. Tracing дасть можливість перевірити маршрут продукту аж від виробництва.

Електронна акцизна марка

В Україні є ринок підроблених паперових акцизних марок, які надходять з Китаю та Туреччини. Продукція з підробленими марками реалізується через офіційні мережі збуту в Україні. Такі марки важко відрізнити від справжніх без проведення спеціальної експертизи.

Розв'язанням проблеми стане електронна акцизна марка, виражена двовимірним DataMatrix-кодом. Таку марку можна зчитати навіть у разі

фізичного пошкодження поверхні коду до 30%. Крім того, вона має малий розмір.

Виробники та імпортери самостійно зможуть генерувати електронну акцизну марку в цифровій системі простежуваності еАкциз та наносити на кожну пляшку алкоголю чи пачку цигарок. Ці коди об'єднуватимуть у групові та наноситимуть на блоки, коробки чи ящики.

Так держава отримуватиме повну інформацію про весь ланцюг постачання продукції та зможе аналізувати обсяги, які доходять до полиць магазинів, а також бачити, на яких етапах частина продуктів зникає з обігу й поповнює нелегальний ринок.

Це дозволить легальному ринку збільшити обсяги продажів. Тож, за попередніми підрахунками, надходження до державного бюджету від сплати акцизного податку зростуть на 15%.

Маркування продукції Duty Free

За висновками Kantar Україна, понад половину всього нелегального ринку тютюнових виробів України за 2022 рік припадає на продукцію Duty Free або призначену для експорту. Через це бюджет України лише за минулий рік втратив 11,2 млрд гривень.

Після впровадження еАкцизу вся алкогольна та тютюнова продукція для Duty Free підлягатиме обов'язковому маркуванню. Це один з найбільших антикорупційних кроків еАкцизу.

Перевірка електронної акцизної марки в Дії

Споживачі самостійно зможуть пересвідчитися, що купують не контрафакт. Для цього треба просканувати електронну акцизну марку через застосунок Дія і звірити: назву; виробника; місце виробництва; магазин, де продається товар; код маркування, який можна звірити з нанесеним на марку. Крім цього, є можливість перевірити статус акцизної марки: активована – значить товар продається, і погашена – товар уже продано. Якщо будуть

невідповідності чи акцизна марка виявиться неактивною, кожен зможе в один клік сповістити про це державу в Дії.

На крок ближче до ЄС

При розробці законопроєкту врахували основні європейські норми щодо маркування та контролю за рухом підакцизних товарів. Це дозволить нашим виробникам гармонійно інтегруватися з ринком ЄС та розширити свої бізнес-можливості після вступу України до складу Європейського Союзу.

З 01.01.2025 року передбачено скасування маркування марками акцизного податку алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та запровадити електронну систему у повному обсязі.

Таким чином, вітчизняна електронна акцизна марка покликана допомогти використати можливості цифрової революції щодо полегшення дотримання податкового законодавства платникам податків, зменшення паперового документообігу, а також досягти бажаного результату – скорочення нелегального ринку тютюнових виробів, не створюючи перешкод для ведення легального бізнесу, потрібно зважати й на низку інших обставин.

8. ВИКЛИКИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ЕЛЕКТРОННОЇ АКЦИЗНОЇ МАРКИ ДО СИСТЕМИ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

При запровадженні системи електронної акцизної марки в Україні потрібно оцінити готовність вітчизняної економіки до цього в частині законодавчого, технічного та інституційного характеру.

При впровадженні заходів для наближення стандартів ЄС розглянемо відмінності на рис. 14, що роблять запропоновану вітчизняну систему несумісною з системою track&trace країн ЄС.

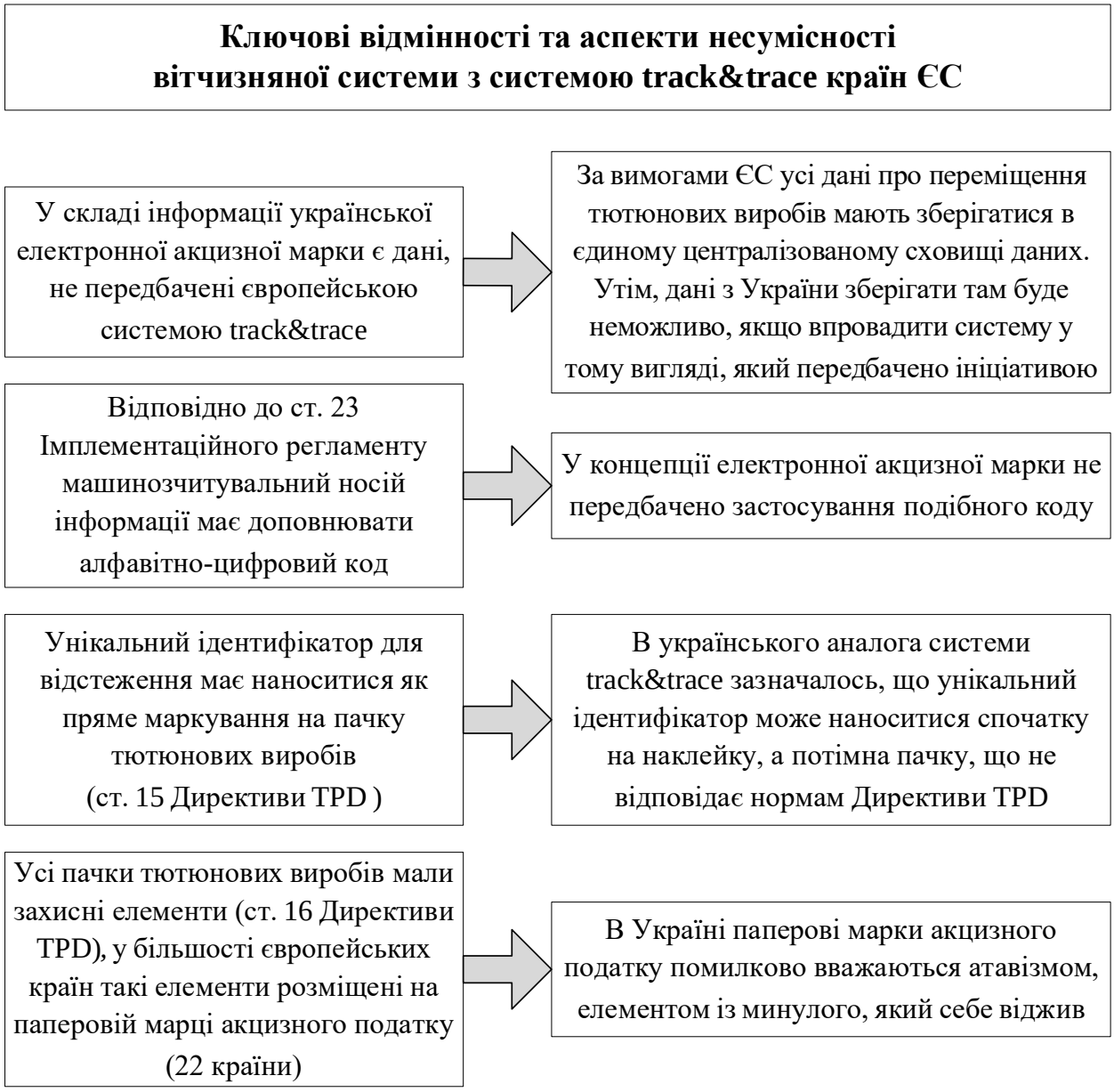


Рис. 14. Ключові відмінності та аспекти несумісності вітчизняної системи з системою track&trace країн ЄС

Джерело: узагальнено автором за даними [15]

Отже, бачимо, що ініційована в Україні система електронної акцизної марки враховує вимоги європейського законодавства частково, не відповідаючи значній кількості положень ст. 15 та 16 Директиви TPD. Це робить її несумісною з системою виявлення тютюнових виробів track&trace,яка застосовується в ЄС.

Розглядаючи *економічну ефективність системи track&trace*, потрібно

відмітити окремі елементи. По-перше, така система має створювати проблеми несумлінним економічним операторам, а для легальних виробників вона має бути ідеально інтегрованою в їх виробничий процес та не сповільнювати оборотність продукції.

Необхідно зіставляти витрати на впровадження та обслуговування технологій виявлення та відстеження тютюнових виробів з імовірними фіскальними ефектами від таких заходів. Адже, якщо ціна сигарет значно зросте через додаткові витрати, це призведе до збільшення прибутковості реалізації нелегальних сигарет, зниження обсягів продажу легальної продукції, а не сприятиме скороченню нелегального тютюнового ринку.

По-друге, ідентифікація всіх видів агрегованої упаковки тютюнових виробів у взаємозв'язку за принципом «материнський – дочірній елемент». Це забезпечує агрегацію продукції під час виробництва і швидке просування ланцюгом постачання (пачка, блок, короб, коробка, палета); можливість швидкого та легкого зчитування кожного унікального ідентифікатора на кожному етапі агрегації для простеження всього ланцюга постачання зі збереженням цілісності оригінальної упаковки працівниками податкових та правоохоронних органів, споживачами продукції.

По-третє, в Україні передбачено внесення до системи відстеження інформації про кожне перезавантаження продукції з одного транспортного засобу на інший, а в європейській системі track&trace вносяться дані лише про плановий маршрут пересування. Таке вітчизняне рішення може сповільнити рух продукції ланцюгом постачання і не створить додаткові аналітичні можливості для протидії нелегальному обігу тютюнових виробів. Тобто, цей елемент системи є зайвим.

Іншим не менш важливим фактором для ефективного впровадження системи track&trace або її аналогів є *тестовий режим функціонування*. Він дає змогу учасникам ринку тютюнових виробів протестувати складне обладнання і програмне забезпечення, прорахувати навантаження і виявити слабкі місця в

ланцюзі постачання. Як засвідчує кращий світовий досвід, його тривалість може становити від восьми місяців до декількох років (ОАЕ – 8 місяців, Канада, Кенія, країни ЄС – до 1 року, Бразилія – 1 рік 5 місяців, Казахстан – 1 рік7 місяців, штат Каліфорнія у США – 3 роки) (рис. 15).

З огляду на таку практику, для уникнення серйозних збоїв, імовірність яких зростає зважаючи на суттєві відмінності електронної акцизної марки від її європейського прототипу, доцільно щонайменше передбачити достатній період часу на її розробку і впровадження, а також 1 рік тестового режиму функціонування перед повноцінним запуском відповідної системи.

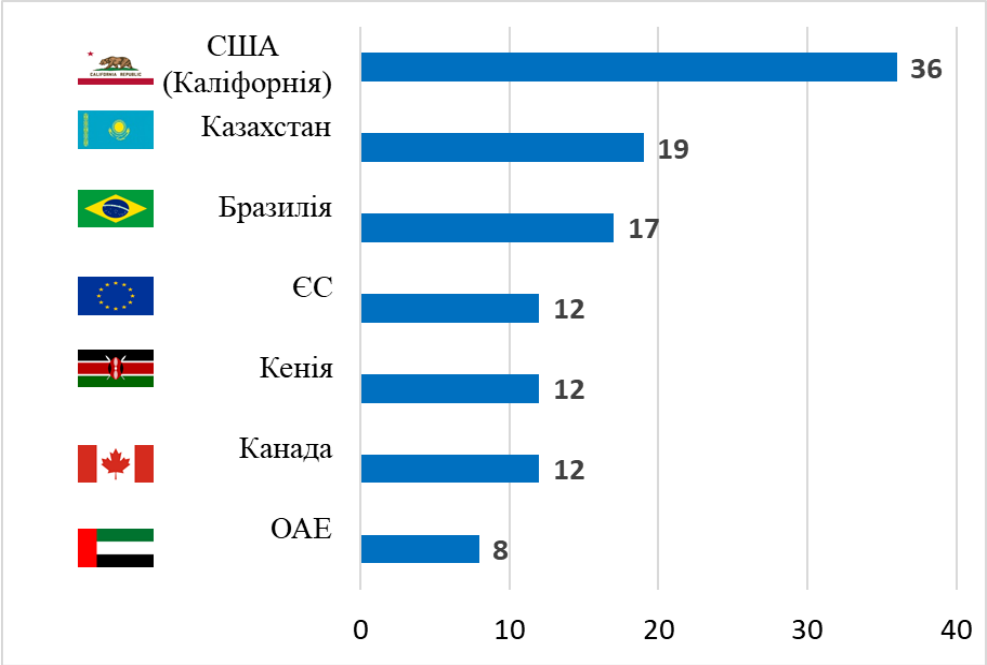


Рис. 15. Тривалість запровадження тестового режиму функціонування системи track&trace в окремих країнах світу, місяці

Джерело [15]

Звернемо увагу також на те, що ініціатива впровадження електронної акцизної марки породжує *суттєві додаткові витрати для сумлінних платників податків*. Потрібно нагадати, оскільки часто розробники законів на

це не зважають, що суспільні втрати, які виникають через запровадження податку, можуть, крім власне податкового навантаження, створювати так званий надлишковий податковий тягар (*excessive tax burden*). З теорії відомо, що його потрібно прагнути позбутись. Зокрема, просте правило «гарного» податку, що мінімізує надлишковий податковий тягар, полягає у тому, що база податку має бути широкою, ставка – мінімально можливою, а система адміністрування – якомога простішою.

Надлишковий податковий тягар виникає під час адміністрування податку та складається із трьох складових:

1) витрат на адміністрування податку державою (*administration costs*);

2) витрат на адміністрування податку платником (*compliance costs*);

3) витрат, пов'язаних з розробкою законодавства і підзаконних нормативних актів, а також із придбанням додаткового обладнання тощо (*implementation costs*).

Податкова система має бути налаштована таким чином, щоб ці витрати мінімізувати, оскільки по суті вони є непродуктивними і на містять реципрокного еквіваленту, на відміну від самого податку. Очевидно, що у разі спроб впровадження до системи адміністрування податку з обохсторін (і з боку держави, і з боку платників) складних технологічних рішень, а електронна акцизна марка є саме таким прикладом, величина надлишкового податкового тягаря зростає. Тому сумлінні платники податків несуть необґрунтовано високі витрати адміністрування.

Таким чином, розглянуті вищі виклики імплементації дозволяють стверджувати щодо її запровадження згідно з усіма технічними регламентами, а також має передбачати тестовий режим функціонування системи з метою усунення технічних недоліків, коригування помилок і процедур адміністрування відповідно до кращих міжнародних практик і стандартів.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження можна зробити ряд висновків.

1. Протягом останніх років система адміністрування акцизного податку постійно вдосконалювалася шляхом внесення змін і доповнень до ПКУ та інших нормативно-правових актів. Серед останніх позитивних змін - певне спрощення адміністрування акцизного податку, зокрема процедури отримання дозволу на зберігання та використання пального, впорядкування питань, пов'язаних з уточненням та реєстрацією акцизних складів (стаціонарних та пересувних) в системі електронного адміністрування, формуванням та поданням даних про залишки пального до податкового органу, зміни в оформленні акцизних накладних, термінах їх реєстрації, процедурі нарахування штрафних санкцій тощо.

2. Недостатня узгодженість між формальними нормами та неформальними інститутами призводить до того, що система адміністрування акцизів в Україні втрачає свою ефективність, а разом з нею і ефективність акцизної політики.

3. У сфері акцизного оподаткування України спостерігаються такі тенденції:

– впродовж 2021 р. надходження від сплати акцизного податку до державного бюджету зросли в 7 разів, водночас у відсотках до загальної суми податкових надходжень частка акцизу впродовж 2021 р. зменшилась до рівня 3,23 %;

– в цілому амплітуда коливань питомої ваги акцизного податку у доходах Державного бюджету України у 2010-2022 рр. знаходиться в межах від 5,7% (в2022 р.) – 14,6 % (в 2016 р.). Починаючи з 2016 р. питома вага акцизного податкуу доходах Державного бюджету України стрімко знизилась майже на 3,5%;

– надходження від акцизного податкуз ввезених на територію України підакцизних товарів (продукції) стабільно зросла в 3 рази за 10 років: у 2010 р. питома цього податку становила 1,91%, а вже в 2021 р. – 6,14%;

– надходження акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) зросли за 5 років: з 38,78 млрд. грн. – в 2015 р. до 82,86 млрд. грн. – в 2021 р.;

– найбільше збільшення надходжень акцизного податку в розрізі видів підакцизних товарів у 2021 році порівняно з 2020 роком забезпечено за рахунок електричної енергії (37,9 %) та лікеро-горілчаної продукції (9,0 %);

– річні надходження акцизного податку до Державного бюджету України у 2010-2022 рр. стабільно зростають, середньорічний абсолютний приріст становить 12,26 млрд грн, а середньорічний темп росту – 117,48 %.

4. Враховуючи запровадження підвищення ставок акцизного збору як важливого економічного механізму протидії нелегальному виробництву та торгівлі сигаретами, слід зазначити, що за час реалізації восьмирічного плану підвищення ставок акцизного збору на тютюнові вироби частка нелегального ринку зросла майже вдесятеро.

5. З метою боротьби з нелегальним виробництвом і торгівлею алкогольними напоями, тютюновими виробами та рідинами, що використовуються в електронних сигаретах, а також реагування на тривожні сигнали з тютюнового ринку, Україна розпочала впровадження національної поправки до європейської системи відстеження та простежуваності тютюнових виробів (далі: система «track&trace»), яка отримала назву «електронна акцизна марка».

6. Система електронних акцизних марок, створена в Україні, лише частково враховує вимоги європейського законодавства і не відповідає багатьом положенням статей 15 і 16 Акцизної директиви. Це робить систему несумісною з системою відстеження та контролю за переміщенням тютюнових виробів, яка використовується в ЄС.

7. Хоча вітчизняна електронна акцизна марка покликана допомогти використати потенціал цифрової революції для полегшення дотримання платниками податків податкового законодавства, зменшення паперового документообігу та досягнення бажаного результату - скорочення нелегального ринку тютюнових виробів без створення перешкод для легального бізнесу, необхідно взяти до уваги низку інших обставин.

8. Раціональною рекомендацією для запровадження системи контролю та відстеження руху підакцизних товарів (насамперед тютюнових та алкогольних виробів) за європейськими стандартами, так звана система track&trace, яка може замінити звичайну (паперову) акцизну марку або ж буде запроваджена паралельно з паперовою акцизною маркою.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атаманчук Н.І. Особливості акцизного оподаткування в Україні. Вісник НІУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право. Випуск 1 (41) 2019. URL: http://visnyk-psp.kpi.ua/article/view/194746
2. Волкова О.Г. Деякі аспекти акцизного оподаткування в Україні. Причорноморські економічні студії. 2016. Вип. 5. С. 146-150.
3. Громов Д. Україна втратила 11 позицій у рейтингу Paying Taxes 2020. URL: https://gmk.center/ua/news/ ukraina-vtratila-11-pozicij-u-rejtingu-paying- taxes2020/
4. Демчишак Н. Б., Процак О.В. Податкова політика в Україні: фіскальний і регулюючий аспекти впливу непрямого оподаткування. Науковий вісник НЛТУ України. 2014. Вип. 24.3. С. 209–215.
5. Директива № 92/80/ЄЕС Ради ЄС «Про зближення оподаткування на перероблений тютюн, інший, ніж сигарети» від 19 жовтня 1992 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_a77.
6. Директива Ради 95/59/ЄС «Про податки, інші, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів» від 27 листопада 1995 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_442.
7. Дубовий Є.О. Адміністративно-правові засади контрольно-наглядової діяльності правоохоронних органів у сфері обігу підакцизних товарів: дис. …канд. юр. наук: Науково-дослідний інститут публічного права. Київ, 2021. 312 с. URL: http://elar.naiau.kiev.ua/jspui/handle/123456789/18621
8. Економічна правда. ВР ухвалила закон про електронну акцизну марку і перенесла дату введення на два роки. 29.06.2023. URL: https://www.epravda.com.ua/news/2023/06/29/701707/
9. Економічна правда. ВР ухвалила закон про електронну акцизну марку і перенесла дату введення на два роки. 29.06.2023. URL: https://www.epravda.com.ua/news/2023/06/29/701707/

10. Економічна правда. Експертна дискусія «Якими повинні бути податки в Україні?». Лютий 2023. URL: https://www.epravda.com.ua/news/2023/02/2/696583/
11. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України у зв'язку із запровадженням електронної простежуваності обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах» від 29.06.2023 р. № 3173-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3173-20#Text
12. Качула С. В. Удосконалення інституційного середовища як умови дієвості державної фінансової політики соціального розвитку в Україні. *Соціальна економіка.* 2018. № 56. С. 37–49.
13. Качула С.В., Щирий Г.Л. Адміністрування акцизного оподаткування в Україні: сутність та перспективи розвитку. Серія: Економіка та підприємництво, 2020 р., № 3 (114) частина 2. URL: http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2020/3_2020/3_2_2020/16.pdf
14. Кміть В.М., Комарницький В.І. Проблеми і недоліки діючої системи непрямого оподаткування в Україні. Приазовський економічний вісник. Випуск № (07). 2018. URL: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2018/2_07_uk/26.pdf
15. Кощук Т., Новицька Н., Пасічний М., Швабій К. Акцизна політика у сфері тютюнових виробів і протидія нелегальній торгівлі ними в умовах нових викликів і загроз. Незалежний неурядовий інститут Growford Institute. К: 2023. URL: https://www.growford.org.ua/research/aktsyzna-polityka-u-sferi-tyutyunovyh-vyrobiv-i-protydiya-nelegalnij-torgivli-nymy-v-umovah-novyh-vyklykiv-i-zagroz/
16. Кощук Тетяна, Новицька Надія. Як і чому змінився нелегальний ринок сигарет України під час війни? URL:

https://www.growford.org.ua/research/transformatsiyi-nelegalnogo-rynku-tyutyunovyh-vyrobiv-v-ukrayini-pid-chas-vijny-ta-problemy-vprovadzhennya-novyh-tehnologichnyh-rishen-dlya-borotby-z-nym/

17. Лівий беріг. Тетяна Богдан. Виконання бюджету-2022: головні підсумки року. URL: https://lb.ua/blog/tetiana_bohdan/545981_vikonannya_byudzhetu2022_golovni.html
18. Ліга Закон. Новації Закону № 3173: запровадження електронних акцизних марок, їх обіг та нові штрафи. Коментар від 14.08.2023. https://ips.ligazakon.net/document/reader/BZ014750
19. Ліга закон. Новації Закону № 3173: запровадження електронних акцизних марок, їх обіг та нові штрафи. Коментар від 14.08.2023. URL: https://ips.ligazakon.net/document/reader/BZ014750
20. Макаренко В.В., Коротун В.І. Акцизний збір в регулюванні споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Таврійський науковий вісник. 2009. Вип. 67. С. 322–328 40
21. Мельник В.М., Кощук Т.В. Податкові реформи в умовах гострого дефіциту фіскальних ресурсів: досвід країн ЄС і українські реалії. Економіка України. 2014. №6. С. 37-56.42
22. Мінфін. Усі показники. URL: https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/2022/
23. Наказ ДПС України від 21.11.2021 № 965 «Про затвердження місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022-2024 роки». URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0965912-21#n7
24. Новицька Н. В., Хлєбнікова І. І., Коротун В. І., Кощук Т. В. та ін. Модернізація системи контролю за обігом тютюнових виробів. Ірпінь – Хмельницький, 2020. 120 с. 121
25. Обіг підакцизної продукції: типові порушення. URL: https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/398961.html

26. Офіційний сайт PWC. Верховна рада ухвалила закон про запровадження електронної марки акцизного податку. 07.08.2023. URL: https://www.pwc.com/ua/uk/publications/tax-and-legal-alert/2023/implementation-electronic-excise-tax-stamp.html
27. Офіційний сайт ДПС України. Департамент контролю за підакцизними товарами. URL: https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura/aparat/departament-kontrolyu-za-pidaktsiznimi-tovarami/
28. Офіційний сайт ДПС України. Плани та звіти роботи ДПС України. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html
29. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. Державний бюджет України на 2022 рік. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%91%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82%202022_%D0%BF%D1%80%D0%B5%D0%B7%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F.pdf
30. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. Доходи зведеного бюджету України за 2021 рік. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Zvit_2021_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.pdf
31. Податковий кодекс України 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: https://tax.gov.ua/nk/
32. Про бюджетну декларацію на 2022-2024 рр.: Постанова Верховної Ради України № 1652-IX від 15. 07. 2021 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1652-IX#Text.
33. Про ліцензування видів господарської діяльності. Закон України від № 02.03.2015 222-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19#Text
34. Про схвалення Концепції створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) «Електронна акцизна марка»: Розпорядження

Кабінету Міністрів України від 06.07.2016 р. № 497-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/497-2016-%D1%80#Text

35. Стешенко А., Перун В. Лівий беріг. В Україні запровадять електронну акцизну марку. Обіг алкоголю, тютюнових виробів та електронних сигарет будуть контролювати за допомогою «електронної простежуваності». URL: https://lb.ua/economics/2023/01/12/542356_ukraini_zaprovadyat_elektronnu.html
36. Стешенко Анна. В Україні запровадять електронну акцизну марку. URL: https://lb.ua/economics/2023/01/12/542356_ukraini_zaprovadyat_elektronnu.html
37. Швабій К., Чирва О. Новітні тенденції розвитку системи непрямого оподаткування в Україні. Проблеми і перспективи економіки та управління. № 3 (31), 2022. URL: http://ppeu.stu.cn.ua/article/view/276669
38. Шейко К. В. Сучасний стан правового регулювання виробництва та обігу алкогольних напоїв в Україні. Jurnalul juridic national : teorie si practica. 2018. № 2-2 (30). URL: http://www.jurnaluljuridic.in.ua/archive/2018/2/part_2/35.pdf
39. Щирий Г.Л. Потенціал акцизного оподаткування у системі формування бюджетних ресурсів. дис….доктора філософії URL: http://biblio.umsf.dp.ua/jspui/bitstream/123456789/4787/1/%D0%94%D0%B8%D1%81%D0%B5%D1%80%D1%82%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F%20PhD-%D0%A9%D0%B8%D1%80%D0%B8%D0%B8%20%D0%93.%D0%9B.-2022.pdf
40. PWC Україна. Верховна Рада ухвалила закон про запровадження електронної марки акцизного податку. 07.08.2023. URL: https://www.pwc.com/ua/uk/publications/tax-and-legal-alert/2023/implementation-electronic-excise-tax-stamp.html

41. Tax revenue statistics. URL: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics.
42. Lysiak L., Romenska K., Dubrova N., Kachula S., Tereshchenko T., Salnykova T. Management of budget flows from excise taxation in Ukraine. AD ALTA: Journal of Interdisciplinary Research – Magnanimitas. 2022. URL: http://www.magnanimitas.cz/ADALTA/120229/papers/A_27.pdf.
43. The official website of OESD. URL: http://www.oesd.org
44. The official website of World Bank. URL: http://www.worldbank.org

Додаток А

Динаміка надходжень від справляння акцизного податку до Державного бюджету України у 2010-2022 рр.

Надходження ДБУ / Період	Доходи Державного бюджету України, млрд. грн.	Податкові надходження Державного бюджету України, млрд. грн.	Внутрішні податки на товари та послуги, млрд. грн.	Акцизний податок, всього				Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)				Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)			
				млрд.грн.	питома вага в доходах ДБУ, %	питома вага в податкових надходженнях, ДБУ %	питома вага в внутрішніх податках на товари та	млрд.грн.	питома вага в доходах ДБУ, %	питома вага в податкових надходженнях, ДБУ %	питома вага в внутрішніх податках на товари та	млрд.грн.	питома вага в доходах ДБУ, %	питома вага в податкових надходженнях, ДБУ %	питома вага в внутрішніх податках на товари та
2010	240,62	166,87	114,3	27,62	11,48	16,55	24,17	23,02	9,57	13,80	20,14	4,60	1,91	2,76	4,03
2011	314,62	261,60	163,1	33,01	10,49	12,62	20,24	25,19	8,01	9,63	15,44	7,82	2,49	2,99	4,79
2012	346,05	274,72	176,01	37,19	10,75	13,54	21,13	27,42	7,92	9,98	15,58	9,77	2,82	3,56	5,55
2013	339,23	262,78	163,58	35,31	10,41	13,44	21,59	26,36	7,77	10,03	16,11	8,95	2,64	3,41	5,47
2014	357,08	280,18	183,97	44,95	12,59	16,04	24,43	28,09	7,87	10,03	15,27	16,86	4,72	6,02	9,16
2015	534,69	409,42	241,56	63,11	11,80	15,41	26,13	38,78	7,25	9,47	16,05	24,33	4,55	5,94	10,07
2016	616,27	503,88	325,63	90,13	14,63	17,89	27,68	55,12	8,94	10,94	16,93	35,01	5,68	6,95	10,75
2017	793,27	627,15	422,27	108,29	13,65	17,27	25,64	66,3	8,36	10,57	15,70	41,99	5,29	6,70	9,94
2018	928,11	753,82	493,36	118,85	12,81	15,77	24,09	71,14	7,67	9,44	14,42	47,71	5,14	6,33	9,67
2019	998,34	799,78	502,05	123,36	12,36	15,42	24,57	69,9	7,00	8,74	13,92	53,46	5,35	6,68	10,65
2020	1076,03	851,12	538,9	138,30	12,85	16,25	25,66	80,45	7,48	9,45	14,93	57,85	5,38	6,80	10,73
2021	1296,9	1 107,09	698,94	162,45	12,53	14,67	23,24	82,86	6,39	7,48	11,86	79,59	6,14	7,19	11,39
2022	1787,4	949,8	569,4	102,34	5,73	10,77	17,97	60,69	3,39	6,38	10,66	41,65	2,33	4,39	7,31
середньорічний абсолютний приріст, млрд.грн.	96,03	85,47	53,15	12,26	0,10	-0,17	-0,08	5,44	-0,29	-0,57	-0,75	6,82	0,38	0,40	0,67
середньорічний темп росту, %	116,55	118,77	117,89	117,48	100,8	98,91	99,65	112,35	96,40	94,59	95,30	129,58	111,18	109,10	109,92

Додаток Б

Витяг зі звіту про стан виконання Плану заходів з реалізації Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022 – 2024 роки у 2023 році, затвердженого наказом ДПС від 04.04.2023 № 198

Станом на 01.05.2023

Стратегічна ініціатива	Номер заходу	Найменування заходу	Індикатор виконання	Термін виконання	Відповідальні виконавці	Стан виконання	Результат виконання (виконано/не виконано/ виконується/виконання залежить від реалізації інших заходів тощо)
1.2. Удосконалення та автоматизація робочих процесів та процедур	1.2.2.	Забезпечення автоматизації процедур діяльності ДПС на підставі заявок структурних підрозділів ДПС	Впроваджено програмне забезпечення	2023 рік	Департамент інформаційних технологій	Вжито заходів щодо: реалізації підзадачі Е-Акцизу для автоматизації отримання інформації щодо виготовлених та доставлених до ГУ в областях та м. Києві від ДП «ПК «Україна» марок акцизного податку (видаткова накладна) (лист від 29.03.2023 № 666/99-00-09-01-02-08); перевірки ліміту (допустимого залишку) пального на акцизному складі пересувному по отримувачу пального по всім кодам УКТ ЗЕД, примірникам та умовам оподаткування (лист від 17.01.2023 № 16/ІКС/99-00-09-03-02-08); перевірки допустимого залишку пального на акцизному складі пересувному, на який	Виконується

Стратегічна ініціатива	Номер заходу	Найменування заходу	Індикатор виконання	Термін виконання	Відповідальні виконавці	Стан виконання	Результат виконання (виконано/не виконано/ виконується/виконання залежить від реалізації інших заходів тощо)
						відвантажується пальне, по розпоряднику акцизного складу пересувному по всім кодам УКТ ЗЕД та умовам оподаткування при реєстрації АН (лист від 09.02.2023 № 37/ІКС/99-00-09-03-02-08); здійснення перевірки на наявність ліцензії на акцизному складі та перевірки правомірності здійснення реалізації пального з акцизного складу пересувного при реєстрації АН (лист від 09.02.2023 № 38/ІКС/99-00-09-03-02-08); забезпечення приймання та обробки «Акцизна накладна» (контроль на наявність ліцензії) (лист від 23.03.2023 № 65/ІКС/99-00-09-03-02-08); приймання та обробки «Акцизної накладної» щодо внесення змін до перевірки на наявність ліцензії у суб'єктів господарювання (лист від 05.04.2023 № 75/ІКС/99-00-09-03-02-08).	

2.2. Удосконалення підходів та процедур податкових перевірок	2.2.1.	Створення системи контролю за обігом підакцизних товарів, включаючи розширене використання реєстраторів розрахункових операцій (далі – РРО)/програмних реєстраторів розрахункових операцій (далі – ПРРО)					
	2.2.1.1.	Запровадження програмного забезпечення щодо автоматизації обробки інформації, яка накопичується в базах даних СОД РРО/ПРРО, спрощення відбору та аналізу почекової інформації (в розрізі окремих підакцизних товарів, видів підакцизних товарів, процентних ставок податків (зборів), періодів роботи РРО), що надходить від РРО до ДПС, автоматизації виявлення суб'єктів господарювання, у яких можливі порушення норм законодавства	Впроваджено програмне забезпечення	У терміни, визначені відповідним договором, після поновлення фінансування	Департамент інформаційних технологій, Департамент податкового аудиту	Створення аналітичної частини СОД/ПРРО передбачалось у рамках міжнародного договору за підтримки Програми підтримки управління державними фінансами в Україні (EU4PFM). У зв'язку із дією в Україні воєнного стану міжнародне фінансування створення СОД РРО/ПРРО (аналітичної частини) призупинено. Разом з цим, забезпечено реалізацію Заявки на формування в автоматичному режимі інформації, що надійшла від РРО/ПРРО, про обсяг проданого пального, відповідно до кодів УКТ ЗЕД, по Україні, окремих регіонів в розрізі КАТОТТГ та окремих населених пунктів в розрізі КАТОТТГ, а також формування Інформації щодо визначення частки для зарахування акцизного податку з виробленого в Україні та ввезеного на митну територію України пального до бюджетів місцевого самоврядування (лист від 11.01.2023 № 13/ІКС/99-00-07-04-02-08). Підписано Протокол випробувань щодо придатності програмного забезпечення для дослідної експлуатації від 28.04.2023. Крім того, опрацьовано та погоджено проєкти концептуальної записки і технічних вимог на закупівлю послуг з розробки програмного забезпечення підсистеми «Універсальний каталог-	Виконується

						класифікатор товарів» ІКС «Єдине вікно подання електронної звітності» для ДПС та концептуальної записки і технічних вимог щодо модернізації ІКС «Єдине вікно подання електронної звітності» шляхом створення об'єкта інтелектуальної власності – програмного забезпечення «Модулі обробки зовнішніх запитів, побудови аналітичних довідок та побудови olap-кубів» системи обліку даних реєстраторів розрахункових операцій ІКС «Єдине вікно подання електронної звітності»	
	2.2.1.2.	Доопрацювання на підставі узгодженої заявки програмного забезпечення автоматичного формування інформації від РРО/ПРРО про кількість та суми проданих підакцизних товарів у розрізі: УКТ ЗЕД по Україні; окремих регіонів у розрізі КАТОТТГ; окремих населених пунктів у розрізі КАТОТТГ	Впроваджено програмне забезпечення	Протягом шести місяців після скасування воєнного стану в Україні	Департамент інформаційних технологій,Департамент податкового аудиту	Розроблене програмне забезпечення автоматичного формування інформації від РРО/ПРРО про кількість та суми проданих підакцизних товарів у розрізі: УКТ ЗЕД по Україні; окремих регіонів у розрізі КОАТУУ; окремих населених пунктів у розрізі КОАТУУ (протокол випробувань від 16.12.2021 № ID 2831/2, акт про завершення роботи від 16.12.2021 № ID 2831/2); введено в експлуатацію програмне забезпечення щодо формування в автоматичному режимі інформації, що надійшла від РРО/ПРРО, про обсяг проданих тютюнових виробів, відповідно до кодів УКТЗЕД, по Україні, окремих регіонів в розрізі КАТОТТГ та окремих населених пунктів в розрізі КАТОТТГ, а також формування Інформації щодо визначення частки для зарахування	Виконується

						акцизного податку з реалізації тютюнових виробів до бюджетів місцевого самоврядування (Протоколи випробувань програмного забезпечення від 22.09.2022, 18.11.2022, Акт завершення робіт від 18.11.2022). Опрацьовується проєкт доповнення до Заявки щодо формування в автоматичному режимі інформації від РРО/ПРРО про кількість та суми проданих підакцизних товарів в розрізі: УКТ ЗЕД по Україні, окремих регіонів в розрізі КОАТУУ та окремих населених пунктів в розрізі КОАТУУ та її оприлюднення на офіційному вебпорталі ДПС	
	2.2.1.3.	Розміщення на вебпорталі ДПС інформації про кількість та суми проданих підакцизних товарів у розрізі: УКТ ЗЕД по Україні; окремих регіонів у розрізі КАТОТТГ; окремих населених пунктів у розрізі КАТОТТГ	Публікація на вебпорталі ДПС	Протягом шести місяців після скасування воєнного стану в Україні	Департамент податкового аудиту, Департамент інформаційних технологій	Починаючи з листопада 2020 року, оприлюднює дані про виторги, проведені через реєстратори розрахункових операцій у розрізі адміністративно-територіального поділу та групи товарів (відібрані Департаментом електронних сервісів) на офіційному вебпорталі ДПС:https://.tax.gov.ua/diyalnist-/informatsiya-schodo-obsyagu-/ (Головна/Діяльність/ Інформація щодо обсягу проданих через РРО підакцизних товарів у розрізі КОАТУУ). Інформація про кількість та суми проданих підакцизних товарів у розрізі окремих регіонів, КОАТУУ, окремих населених пунктів наразі не розміщується на вебпорталі ДПС. У зв’язку з введенням та продовженням строку дії воєнного стану в Україні	Виконується

						відповідно до Указу Президента України від 24 лютого 2022 року № 64/2022 «Про введення воєнного стану в Україні» (зі змінами) пунктом 1 постанови Кабінету Міністрів України від 12 березня 2022 року № 263 «Деякі питання забезпечення функціонування інформаційно-комунікаційних систем, електронних комунікаційних систем, публічних електронних реєстрів в умовах воєнного стану» (зі змінами) (далі – Постанова № 263), визначені додаткові заходи для забезпечення належного функціонування інформаційних, інформаційно-комунікаційних систем, електронних комунікаційних систем, публічних електронних реєстрів та захисту інформації на період воєнного стану, зокрема, підпунктом 4 передбачено можливість зупиняти та/або обмежувати роботу публічних електронних реєстрів (або їх опублікування). ДПС керуючись Постановою 263 для забезпечення захисту інформації на період воєнного стану в Україні обмежила роботу публічних електронних реєстрів. Відповідно до пункту 4 Постанови № 263 заходи, передбачені пунктом 1 Постанови № 263, будуть припинені протягом шести місяців після завершення чи скасування воєнного стану в Україні	