

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків**

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на тему: «Контрольна робота податкових органів
у сфері оподаткування підакцизних товарів»

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


(підпис)

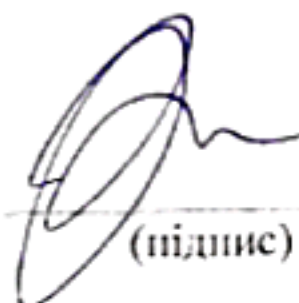
Малікова
Глорія Дмитрівна

Науковий керівник


(підпис)

Тучак
Тетяна
Володимирівна,
д.е.н., доцент

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

Ресстрація № З 15.01.2024 [підпис]
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 26.12.2023 [підпис]
(до захисту, на доопрашування) (дата) (підпис)

Результат захисту 80/В/4 08.02.2024 [підпис]
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: [підпис] І. Л. Романов
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:

<u>[підпис]</u> (підпис)	<u>К. І. Швабій</u> (ініціали, прізвище)
<u>[підпис]</u> (підпис)	<u>О. С. Іванишина</u> (ініціали, прізвище)
<u>[підпис]</u> (підпис)	<u>Т. В. Тучак</u> (ініціали, прізвище)

Секретар комісії: [підпис] М. В. Ярун

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	23		
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	4		
4. Рецензент	від 0 до 5	4		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	40		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	9		Романов І.І.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	3		Швабій К.І.
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	20		Іванишина О.С.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	8		Тучак Т.В.
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	40		Яруш М.В.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	80		

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, (підписи)
80	B	4 (добре)	08.02.2024	Романов І.І.
				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	3 (задовільно)
60-69	D	
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**

Малікової Глорії Дмитрівни

1. Тема випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи
«Контрольна робота податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів»
2. Затверджена наказом ректора від 30.11.2022 № 1254
3. Строк здачі закінченої роботи – 08.02.2024
4. Цільова установка – дослідження контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів.

Метою дипломної роботи є дослідження проблематики адміністрування акцизного податку контролюючими органами у сфері оподаткування підакцизних товарів та на цій основі розробка практичних рекомендацій щодо підвищення його фіскальної та регулятивної ефективності в Україні.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є: система адміністрування акцизного податку, яка виникає між платниками податків та державою в процесі контрольної роботи податкових органів за повною дотримання платниками своїх податкових зобов'язань.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти розвитку сучасного адміністрування акцизного податку в Україні.

Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців; а також статистика податкових надходжень до зведеного бюджету України від оподаткування акцизного податку.

5. Перелік графічного матеріалу – 7 рисунків.
6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)
1. Проблематика контролю податкових органів у сфері оподаткування

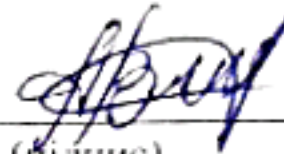
1. підакцизних товарів
2. Оцінка надходження акцизного податку до зведеного бюджету
3. Стейкхолдери контрольної роботи податкових органів оподаткування підакцизних товарів
4. Стратегічні цілі контрольної роботи податкових органів оподаткування підакцизних товарів
5. Прагматика та результативність контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів
6. Альтернативні підходи вирішення проблематики контролю податків податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів
7. Основні недоліки контрольної роботи податкових органів оподаткування підакцизних товарів
8. Шляхи вдосконалення контрольної роботи податкових органів оподаткування підакцизних товарів

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів	
		За планом	Факт
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	04.11.22	04
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	16.01.23	16
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.23	01
4.	Підготовка I-IV розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	16.06.23	16
5.	Підготовка IV-VII розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	02.11.23	02
6.	Підготовка вступу та висновків	30.11.23	30
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	15.12.23	15
8.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.23	26
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	08.01.24	08
10.	Отримання зовнішньої рецензії	12.01.24	12
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	16.01.24	16
12.	Попередній захист роботи	18-19.01.24	18-19
13.	Захист дипломної роботи	08-09.02.24	08-09

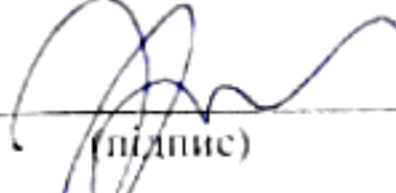
Дата видачі завдання « 16 » січня 2023

8. Керівник кваліфікаційної роботи


(підпис)

Тучак Т.В.
(прізвище, ініціали)

9. Керівник освітньо-професійної програми


(підпис)

Швабій К.І.
(прізвище, ініціали)

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


(підпис)

Малікова І.
(прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

«Контрольна робота податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів»

Мета роботи – дослідження проблематики адміністрування акцизного податку контролюючими органами у сфері оподаткування підакцизних товарів та на цій основі розробка практичних рекомендацій щодо підвищення його фіскальної та регулятивної ефективності в Україні.

Завданням роботи є: дослідження концептуальних засад адміністрування акцизного податку; оцінка надходжень до зведеного бюджету України від оподаткування акцизного податку; стейкхолдери контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів; розкриття стратегічних цілей ефективного адміністрування акцизного податку; аналіз результативності адміністрування акцизного податку в Україні; визначення податкових орієнтирів вдосконалення контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів; окреслення основних недоліків механізму адміністрування акцизного податку в Україні; пропонування шляхів вдосконалення механізму контрольної роботи податкових органів за повною дотримання платниками своїх податкових зобов'язань.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти розвитку сучасного адміністрування акцизного податку в Україні.

Об'єктом дослідження є система адміністрування акцизного податку, яка виникає між платниками податків та державою в процесі контрольної роботи податкових органів за повною дотримання платниками своїх податкових зобов'язань.

За результатами дослідження сформовані шляхи вдосконалення механізму контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів.

Одержані результати можуть бути використані у роботі Держаної податкової служби України при розробці нормативно-правових актів щодо вдосконалення контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів в контексті підвищення фіскального та регулятивного потенціалу акцизного оподаткування.

Дипломна робота містить 66 сторінок, 7 рисунків, список використаних джерел з 50 найменувань.

Ключові слова: акцизний податок, адміністрування акцизного податку, контрольна робота податкових органів, контроль, ліцензування, підакцизні товари, оподаткування, податкові органи.

Рік виконання дипломної роботи – 2023.

Рік захисту роботи – 2024.

ANNOTATION

"Control work of tax authorities in the field of taxation of excisable goods"

The purpose of this paper is to study the issues of excise tax administration by controlling authorities in the field of taxation of excisable goods and, on this basis, to develop practical recommendations for improving its fiscal and regulatory efficiency in Ukraine.

The objectives of the paper are: to study the conceptual foundations of excise tax administration; to assess the revenues to the consolidated budget of Ukraine from excise taxation; to identify the stakeholders of tax authorities' control work in the field of taxation of excisable goods; disclosure of the strategic goals of effective excise tax administration; analysis of the effectiveness of excise tax administration in Ukraine; identification of tax benchmarks for improving the control work of tax authorities in the field of taxation of excisable goods; outlining the main shortcomings of the mechanism of excise tax administration in Ukraine; suggesting ways to improve the mechanism of control work of tax authorities to ensure full compliance by taxpayers with their tax obligations.

The subject of the study is theoretical and practical aspects of the development of modern excise tax administration in Ukraine.

The object of the study is the system of excise tax administration that arises between taxpayers and the state in the process of controlling the tax authorities to ensure that taxpayers fully comply with their tax obligations.

Based on the results of the study, the author suggests ways to improve the mechanism of controlling the work of tax authorities in the field of taxation of excisable goods.

The results obtained can be used in the work of the State Tax Service of Ukraine in developing regulatory acts to improve the control work of tax authorities in the field of taxation of excisable goods in the context of increasing the fiscal and regulatory potential of excise taxation.

The thesis contains 66 pages, 7 figures, and a list of 50 references.

Keywords: excise tax, excise tax administration, control work of tax authorities, control, licensing, excisable goods, taxation, tax authorities.

The year of completion of the thesis – 2023.

The year of protection of the work is 2024.

ЗМІСТ

Перелік умовних позначень та скорочень	7
Вступ	8
1. Проблематика контролю податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів	11
2. Оцінка надходження акцизного податку до зведеного бюджету по підакцизних товарах	16
3. Стейкхолдери контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів	24
4. Стратегічні цілі контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів	27
5. Прагматика та результативність контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів	29
6. Альтернативні підходи вирішення проблематики контролю податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів	37
7. Основні недоліки контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів	43
8. Шляхи вдосконалення контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів	47
Висновки	53
Список використаних джерел	59
Додатки	64

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

АЗС – автозаправні станції;

ВВП – валовий внутрішній продукт;

ДПІ – державна податкова інспекція;

ДПС України – Державна податкова служба України;

ЄС – Європейський Союз;

ЗСУ – збройні сили України;

ЗУ – Закон України;

НАЗК – Національне агентство з питань запобігання корупції;

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку;

ПДВ – податок на додану вартість;

ПДФО – податок з доходів фізичних осіб;

ПКУ – Податковий кодекс України;

ПРРО – програмний реєстратор розрахункових операцій;

РРО – реєстратор розрахункових операцій;

ТВЕН – тютюнові вироби для електричного нагрівання;

ЦОВВ – Центральний орган виконавчої влади;

ШІ – штучний інтелект;

EMCS – електронна система контролю за рухом підакцизних товарів («Excise Movement and Control System»).

ВСТУП

Актуальність теми. Контрольна робота податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів потребує нового підходу до адміністрування акцизного податку, реформування якого є невід’ємною частиною загальної акцизної політики. Адже акцизи є одними з найбільш ризикових податків з точки зору надходжень до бюджету через особливості акцизного податку на ринку, постійні зміни у законодавчій базі та зниження ефективності державного регулювання.

Ефективність акцизного оподаткування може бути підвищена шляхом удосконалення механізмів контролю, зокрема, шляхом виваженого підвищення ставок акцизного податку, спрощення структури акцизного податку, створення економічно обґрунтованих правових норм, що регулюють удосконалення діяльності контролюючих органів у сфері акцизного оподаткування, а також діджиталізації процесу контролю за акцизним податком тощо. Крім того, інноваційні інструменти державного контролю мають бути інкорпоровані в національне законодавство. Це є підґрунтям для комплексної реалізації заходів, спрямованих не лише на зменшення тіньового обігу підакцизних товарів і, відповідно, підвищення фіскальної ефективності акцизного оподаткування, а й на використання потенційного регуляторного потенціалу акцизного податку в Україні.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Теоретичним і практичним питанням акцизного оподаткування приділено значну увагу в науковій літературі. Серед вітчизняних науковців можна виділити Білана С.В. [2], Брехова С.С.[1], Данилика В.Ф. [2], Коротуна В.І.[1], Лісового Г.О. [2], Мацюка В.Я. [2], Новицьку Н.В.[1], Стороженка С.А. [2], Чмелюка В.В. [2] та інших вчених. Однак акцизні податки не втратили своєї актуальності, тому існує потреба у постійному дослідженні та науковому моніторингу проблем адміністрування акцизного податку та вдосконаленні механізмів і правового поля справляння акцизного податку.

Метою дипломної роботи є дослідження проблематики адміністрування акцизного податку контролюючими органами у сфері оподаткування підакцизних товарів та на цій основі розробка практичних рекомендацій щодо підвищення його фіскальної та регулятивної ефективності в Україні.

Основними завданнями дипломної роботи є:

- дослідити концептуальні засади адміністрування акцизного податку;
- оцінити надходження до зведеного бюджету України від оподаткування акцизного податку;
- дослідити стейкхолдерів контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів;
- розкрити стратегічні цілі ефективного адміністрування акцизного податку;
- проаналізувати результативності адміністрування акцизного податку в Україні;
- визначити податкові орієнтири вдосконалення контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів;
- окреслити основні недоліки механізму адміністрування акцизного податку в Україні;
- запропонувати шляхи вдосконалення механізму контрольної роботи податкових органів за повною дотримання платниками своїх податкових зобов'язань.

Об'єкт дослідження є система адміністрування акцизного податку, яка виникає між платниками податків та державою в процесі контрольної роботи податкових органів за повною дотримання платниками своїх податкових зобов'язань.

Базою дослідження є Головне управління ДПС у м. Києві.

Предмет дослідження є теоретичні та практичні аспекти розвитку сучасного адміністрування акцизного податку в Україні.

Методи дослідження. Процес дослідження ґрунтується на системно-логічному підході до наукового пізнання всіх явищ і процесів, пов'язаних з

адмініструванням акцизних податків. А саме: індуктивний, дедуктивний, порівняльний, узагальнення, групування, метод класифікацій та логічний методи аналізу – при дослідженні зарубіжного досвіду оподаткування акцизними податками; методи аналізу та синтезу – для оцінки системи адміністрування акцизних податків та виявлення факторів, що впливають на об’єкт дослідження; статистичні, економіко-статистичні та економічні методи аналізу – для аналізу фінансової ефективності акцизних податків та регуляторного впливу – для аналізу регуляторних ефектів; графічний – для візуалізації подання статистичного матеріалу; абстрактно-логічний – узагальнювати, робити висновки та пропонувати покращення в адмініструванні акцизів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що запропоновані рекомендації щодо вдосконалення структури акцизного адміністрування в Україні можуть бути використані у таких випадках:

- освітньому процесі – під час вивчення та викладання навчальних дисциплін «Податкова система», «Адміністрування податків і платежів», а також підготовці лекцій і навчальних посібників з цих дисциплін;
- науково-дослідній сфері – здійснення подальших наукових розробок за науково-дослідною тематикою;
- правотворчій сфері – використання положень дослідження для вдосконалення законодавства у сфері адміністрування акцизного податку.

1. ПРОБЛЕМАТИКА КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ

В Україні акцизне оподаткування має низку недоліків, які знижують податкову ефективність та керованість, незважаючи на тривалу історію його становлення та розвитку.

Проблемами контролю податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів може включати неефективність контролю за виробництвом та обігом цієї продукції, відсутність співпраці з виробниками, відсутність для ефективного контролю та неправильне застосування ставок податку, а також використання різноманітних прийомів ухилення від сплати податків. Можливі проблеми з визначенням обсягів виробництва чи обігу оподаткованої продукції через неякісне ведення суб'єктами господарювання обліку та звітності. Крім того, проблемами є неоднозначність податкового законодавства щодо оподаткованої продукції та недостатня адаптованість до змін у цьому секторі економіки [3].

В Україні назріла необхідність адаптації державного контролю у сфері оподаткування до сучасних вимог, викликів, пов'язаних зі світовою кризою та вдосконалення правового регулювання міждержавних економічних відносин та громадянами [4].

Сучасні науково-правові документи визначають, що податковий контроль – це вид незалежного державного фінансового контролю, спрямований на забезпечення дотримання платниками податків законів та інших нормативно-правових актів, встановлення, усунення та попередження податкових правопорушень [5].

Податковий кодекс України (далі – ПКУ) регулює нормативно-правові положення щодо напрямів, видів, форм і порядку проведення податкових перевірок. Статтею 26.1 ПКУ визначено: «Податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а

також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [6].

Досвід побудови акцизної системи в Україні показує, що вона постійно трансформується, поступово заповнюючи прогалини в державному регулюванні. Водночас необхідність підвищення ефективності операцій із акцизного оподаткування потребує аналізу міжнародних стандартів для розробки механізму обробки та збору акцизів.

Головне завдання контролюючих органів при розробці найкращого сценарію – ускладнити компаніям переміщення ресурсів у «тіньові» сфери з високим ризиком розголошення інформації та значних втрат [7].

В Україні процес адміністрування акцизного податку є складним і часто важким для розуміння платниками податків через різноманітність груп підакцизних товарів, ставок, які динамічно змінюються, залежать від вартості, кількості товарів, мають різні одиниці вимірювання, залежать від курсу валюти тощо [8].

Ефективність і стабільність податкової системи залежить головним чином від правильного застосування та використання оптимальної моделі для формування достатньої доходної бази бюджетів різних рівнів, включаючи витрати з інших джерел, основного їх надходження – податки, зокрема акцизи є потужним джерелом такого доходу [9].

Застосування акцизу на роздрібний продаж підакцизних товарів супроводжується неспроможністю податкових органів керувати десятками тисяч точок роздрібних мереж, які здійснюють реалізацію алкогольних і тютюнових виробів без касового апарата і, як наслідок, порушуючи податкове законодавство ухиляються від сплати податків.

Значна кількість неякісної продукції оподатковується на внутрішньому ринку, а часті випадки контрабанди цієї продукції в Україні свідчать про неналежний рівень державного регулювання [10].

Від діяльності податкових органів залежить своєчасність справляння податків, тому питання вдосконалення системи адміністрування податків є одним із ключових у процесі забезпечення фінансової стабільності бюджету країни [9].

Особливе місце в системі податкової політики держави посідає адміністрування акцизного податку. З точки зору налагодження ефективного адміністрування акцизного податку реєстрація платників податків посідає одне з перших місць. Цьому порядку приділити особливу увагу в Кодексі, яким було внесено зміни до порядку реєстрації платників акцизного податку. Тому визначено, що орган ліцензування повинен надавати податковому органу інформацію за місцезнаходженням суб'єкта господарювання щодо видачі ліцензій на здійснення діяльності з підакцизними товарами [11].

Таким чином, ефективність адміністрування акцизного податку залежить від цілого ряду факторів і від самого механізму оподаткування (повнота відображення об'єктів оподаткування, бази оподаткування, ставок і рівня диференціації акцизного податку, наявності вилучень з загальних правил оподаткування), а також сукупності цілого ряду зовнішніх чинників – політичних, загальноекономічних, законодавчих, організаційних тощо. Водночас, одним із головних факторів, що впливають на сучасний стан адміністрування акцизного податку, залишається ефективність здійснення контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, а також ефективність заходів, щодо усунення схем ухилення від оподаткування, що є невід'ємною складовою загальної системи адміністрування податків.

Важливими аспектами адміністрування будь-якого податку, які відображають характер податкової політики держави, є умови подання податкової звітності. Висока вартість адміністрування податків в Україні негативно впливає на інвестиційну привабливість української економіки, опосередковано впливає на ціни на продукцію, а також знижує конкурентоспроможність українських товарів і послуг. З іншого боку, податкові декларації, що містять інформацію, яка є не релевантною,

суперечливою, зайвою або важкою для обробки, також збільшують витрати на адміністрування податків.

Водночас інформація про напрями реалізації покупцем оподаткованої продукції може бути доречною у разі отримання прибутку для точного порівняння даних від цих покупців про отримання цієї продукції та напрямів їх використання. Тому найближчим часом ці щомісячні декларації будуть уніфіковані та частково скасовані з використанням електронної системи відстеження руху підакцизної продукції та щоквартальної звітності про показники сальдо та коливання підакцизної продукції за їх видами.

Загалом слід зазначити, що чинна система адміністрування акцизного податку в Україні враховуючи значний ступінь тіньового обігу підакцизної продукції потребує здійснення комплексних перетворень, у яких основна увага має бути зосереджена на впровадженні сучасних інструментів контролю за рухом підакцизних товарів від виробника (імпортера) до кінцевого споживача. Враховуючи геополітичні та економічні напрями розвитку країни, застосування європейського досвіду управління акцизним податком в Україні є розумним і необхідним заходом [11].

Сфера акцизного оподаткування, крім суто фіскальних завдань, також сприяє розвитку економічних процесів, відображаючи окремі аспекти соціальної та екологічної політики держави. Враховуючи важливість суспільства, державі необхідно звернути увагу на обмеження споживання алкоголю та тютюнових виробів, поступове їх скорочення на внутрішньому ринку, перерозподіл ринку в бік менш шкідливої продукції та кращої якості. З економічної точки зору необхідно зберегти кількість зайнятих робочих місць у відповідних і суміжних галузях, повніше використовувати виробничі потужності, проводити модернізацію, нарощувати обсяги виробництва та розвивати зовнішні ринки [12].

На сучасному етапі в Україні актуальним є питання гармонізації акцизного податку з вимогами держав-членів Європейського Союзу (далі – ЄС), а також визначення доцільності імплементації передового світового досвіду

податкового законодавства країн та пошуку ефективних процедур контролю за обігом підакцизної продукції. Особливості застосування акцизів до різних товарних груп потребують дослідження видів підакцизних товарів – спирту та алкогольних напоїв, тютюнових виробів, нафтопродуктів тощо. Так, в Україні немає ліцензій на роздрібну та оптову торгівлю паливом. Така ситуація призводить до збільшення кількості фальшивих оптових посередників, розширення ланцюга постачання паливно-мастильних матеріалів і тим самим легітимізації фальшивої продукції. Не набагато краща ситуація у сфері виробництва та оптової торгівлі міцними алкогольними напоями, оскільки підстави для анулювання або призупинення виданих ліцензій дуже обмежені.

Необхідність отримання ліцензії на продаж алкогольної продукції регулюється положеннями одразу трьох нормативних документів: Закону України (далі – ЗУ) «Про ліцензування видів господарської діяльності» від 02.03.2015 р. № 222 [13]; ЗУ «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного, і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» від 19.12.1995 р. № 481 [14]; Постанова Кабінету Міністрів «Про затвердження правил роздрібною торгівлі алкогольними напоями» від 30.07.1996 р. № 854 [15].

Однак, незалежно від законодавчої бази, все ще виникають проблеми з тлумаченням чітких умов дозволу на оптову та роздрібну торгівлю алкогольної продукції, унеможливаючи призупинення та анулювання ліцензій, навіть у випадках встановлення та доведеності в суді грубих і неодноразових порушень чинного законодавства. До таких порушень також належать [16]: невідповідність продукції національним та опублікованим стандартам; порушення порядку звітності про обсяги виробництва; невиконання бюджетних зобов'язань; порушення правил обігу та продажу спирту, алкогольних напоїв. Відсутність подібних норм впливу на недобросовісних учасників ринку негативно позначається на обігу алкогольних напоїв [11].

2. ОЦІНКА НАДХОДЖЕННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ ДО ЗВЕДЕНОГО БЮДЖЕТУ ПО ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРАХ

Незважаючи на певні проблеми в процесі управління, які знижують фінансову ефективність податку, акцизний податок є дуже важливим для формування дохідної частини бюджету України.

У 2019-2022 роках надходження акцизного податку до зведеного бюджету становили в середньому 146,68 млрд. гривень (рис. 1).

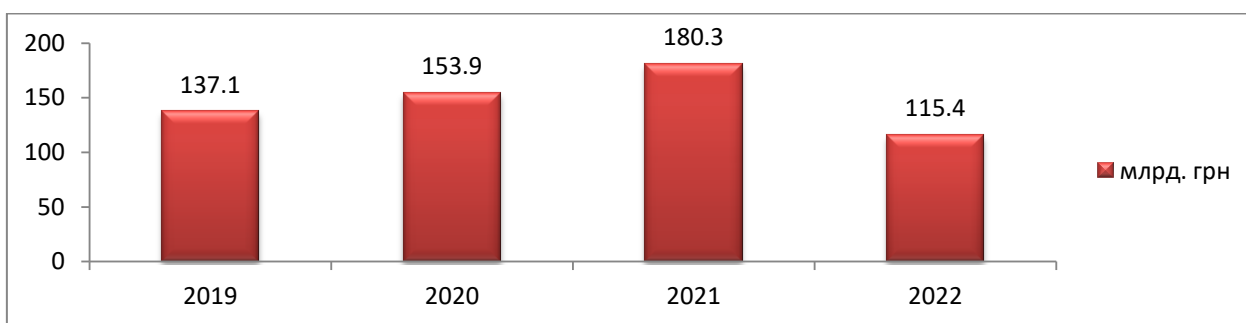


Рис. 1. Надходження акцизного податку до зведеного бюджету України за 2019-2022 рр.*

*Джерело: складено автором за даними [17; 19; 21; 23].

У 2019 році надходження акцизного податку до зведеного бюджету становили 137,1 млрд. грн. [17], що на 4,4 млрд. грн. більше порівняно з попереднім роком, або на 3,3% (додаток А):

- доходи державного бюджету зросли на 3,8% до 123,4 млрд. грн.;
- доходи місцевих бюджетів зросли на 0,6% до 13,7 млрд. грн.

У 2019 році надходження акцизного податку зросли на 3,3% в основному за рахунок надходжень від пільгового розмитнення транспортних засобів з іноземною реєстрацією відповідно до ЗУ від 08.11.2018 № 2611 «Про внесення змін до ПКУ щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів» [18]. Україна ввела податок на споживання легкових автомобілів на 4 мільярди гривень.

У 2019 році показник виконання надходжень акцизного податку до затверджених планових показників зведеного бюджету становив 92,6% із розривом 10,9 млрд. гривень. Це викликано тютюновими виробами.

У 2019 році питома вага надходжень акцизного податку з тютюнових виробів у загальних надходженнях від акцизного податку знизилася до 33,8% (34,4% у 2018 році) (додаток А), що сталося через скорочення виробництва тютюнових виробів та часткове наповнення внутрішнього ринку за рахунок залишків готової продукції на оптових складах, акциз з якої був сплачений у 2018 році [17].

Водночас частка надходжень акцизного податку з інших товарів зросла до 9,4% (з 3,7% у 2018 році) за рахунок надходжень від пільгового розмитнення транспортних засобів з іноземною реєстрацією.

З листопада 2018 року по лютий 2019 року для вільного обігу транспортних засобів, ввезених на митну територію України та поміщених у митний режим транзиту або тимчасового ввезення, застосовувались пільгові умови митного оформлення в період з 1 січня 2015 року до дня набрання чинності ЗУ від 8 листопада 2018 року № 2611 «Про внесення змін до ПКУ щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів» [18], який забезпечує значні надходження до бюджету. Зокрема, в рамках пільгових умов діяла знижка 50% на сплату акцизного податку.

У 2020 році надходження акцизного податку до зведеного бюджету становили 153,9 млрд. гривень [19], що на 16,8 млрд. гривень, або на 12,2%, більше порівняно з попереднім роком (додаток А):

- доходи державного бюджету зросли на 12,1% у річному обчисленні до 138,3 млрд. грн.;
- доходи місцевих бюджетів зросли на 13,4% порівняно з аналогічним періодом минулого року – до 15,6 млрд. гривень.

У 2020 році сукупні надходження акцизного податку до бюджету зросли на 12,2% порівняно з відповідним періодом минулого року, в основному за рахунок підвищення ставок специфічного податку та мінімального акцизного податку на тютюнові вироби.

Виконання затверджених у зведеному бюджеті на 2020 рік планових показників надходжень податку на споживання склало 106,6%, з

перевиконанням – «перевищенням» на 9,6 млрд. гривень - через тютюнові вироби [19].

У 2019 році надійшло 4 мільярди гривень акцизного податку від пільгового розмитнення транспортних засобів, що були ввезені на митну територію України та поміщені в митні режими транзиту або тимчасового ввезення у період з 1 січня 2015 року по 25 листопада 2018 року. Зазначені надходження зменшили зростання акцизного податку у 2020 році до 2019 року [17].

У 2020 році частка надходжень акцизного податку на тютюнові вироби в загальному обсязі надходжень акцизного податку зведеного бюджету зросла до 37,3%. У 2019 році цей показник становив 33,8% (додаток А). Зазначене обумовлено зростанням специфічних ставок та мінімального акцизного податкового зобов'язання [19].

Водночас у 2020 році вага надходжень акцизного податку з електроенергії продовжила скорочуватися, досягнувши 1,9% (3,7% у 2019 році). Це стосується запровадження нової моделі ринку електроенергії з 1 липня 2019 року відповідно до ЗУ «Про ринок електричної енергії» [20]. Це вплинуло на коло платників акцизного податку на електроенергію та об'єктів оподаткування. Зокрема, з 1 липня 2019 року платником податку став виробник електричної енергії, але відповідно до статті 213 ПКУ електрична енергія, вироблена кваліфікованими когенераційними установками (ТЕЦ) та/або відновлюваними джерелами енергії не обкладається акцизним податком [19].

Крім того, зменшилася частка надходжень акцизного податку з інших товарів до 7,7% у 2020 році (9,4% у 2019 році). Це пов'язано зі значними надходженнями акцизного податку у 2019 році від пільгового розмитнення транспортних засобів на іноземній реєстрації.

Водночас вага надходжень акцизного податку з пального у 2020 році незначно змінилася порівняно з попереднім роком. - 42,1% у 2019 році, - 42,5% у 2020 році (додаток А).

Надходження акцизного податку до зведеного бюджету за 2021 рік склали 180,3 млрд. грн. [21] що на 26,5 млрд. грн. або на 17,2% більше, ніж у минулому році (додаток А):

- доходи державного бюджету зросли на 17,5% р/р, до 162,5 млрд. грн.;
- доходи місцевих бюджетів зросли на 14,8% у річному обчисленні до 17,8 млрд. гривень.

У 2021 році надходження акцизного податку до зведеного бюджету зросли на 17,2% порівняно з відповідним періодом минулого року, що в основному було забезпечено збільшенням надходжень від автотранспорту за рахунок збільшення імпорту та зростання тютюнових виробів через підвищення ставок податку. Акцизний податок на тютюнові вироби для електричного нагрівання (далі – ТВЕН) зріс у 4,3 рази, а обсяг імпорту ТВЕН також зріс у 1,4 рази порівняно з попереднім роком [21].

У 2021 році показник виконання затверджених показників надходжень акцизів до зведеного бюджету досяг 117,3%, перевиконання на 26,5 млрд. грн. склалося за рахунок пального та транспортних засобів.

У 2021 році надійшло 1,9 млрд. грн. акцизного податку від пільгового розмитнення вживаних автомобілів на іноземній реєстрації, яким понад 5 років та були ввезені на територію України до 31.12.2020, відповідно до ЗУ від 15.04.2021 № 1402 «Про внесення змін до ПКУ щодо справляння податків і зборів, інших обов’язкових платежів, об’єктом оподаткування яких є транспортні засоби» [22].

Зазначений акцизний податок, та також податок на додану вартість, зібрані при пільговому розмитненні транспортних засобів на іноземній реєстрації, зараховуватимуть до спеціального фонду держбюджету, який потім спрямовуватиметься на заходи щодо запобігання спалаху та поширенню гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2 а також для вакцинації від попередньо названої хвороби.

У 2021 році частка надходжень акцизного податку з інших товарів зросла до 9,7% (2020 рік – 7,7%). Це пов'язано зі зростанням курсу гривні до євро та збільшенням акцизу на автомобілі через подорожчання валюти. Обсяг імпорту автомобілів зріс у 1,4 рази. Збільшенню надходжень акцизного податку з транспортних засобів також сприяло прийняття ЗУ від 15 квітня 2021 року № 1402 [22], яким запроваджено тимчасові пільгові ставки акцизного податку для розмитнення вживаних автомобілів зареєстрованих за кордоном понад 5 років тому і що були ввезені на територію України до 31 грудня 2020 та перебували у митному режимі тимчасового ввезення або транзиту.

Частка надходжень акцизного податку з електроенергії також зросла у 2021 році (2020 рік – 1,9%, 2021 рік – 2,2%) (додаток А).

Водночас, незважаючи на те, що порівняно з попереднім фінансовим роком акцизний податок з тютюнових виробів зріс на 16,0%, акцизний податок з пального – на 14,6%, акцизний податок з алкогольних напоїв – на 7,0%. Їх частка у структурі зменшилася оскільки була на 17,3% нижчою за загальний приріст (без податку на роздрібне споживання (додаток Б)) [21].

Так, частка надходжень податку з тютюнових виробів у 2021 році зменшилася до 36,9% (у 2020 році - 37,3 %). Податок на алкогольні напої -9,6% (2020рік-10,6%). Акцизний податок з пального -41,6% (2020 рік-42,5%) (додаток А).

У 2022 році надходження акцизного податку до зведеного бюджету склали 115,4 млрд. грн. [23], що на 64,9 млрд. грн., або на 36,0% менше, ніж у попередньому році (додаток А):

- доходи державного бюджету склали 102,4 млрд. грн., що на 37,0% менше, ніж у попередньому році;
- доходи місцевих бюджетів скоротилися на 26,7% порівняно з попереднім роком до 13,1 млрд. гривень.

Як видно з рис. 1, акцизні надходження до зведеного бюджету щороку зростали, але у 2022 році цей показник суттєво знизився.

Внаслідок масштабної військової агресії російської федерації проти України акцизні надходження до зведеного бюджету зменшилися на 64,9 млрд. грн.(36,0% у річному вимірі) в основному за рахунок зменшення надходжень від пального на 50,2 млрд. грн.

Зменшення надходжень пов'язане з тимчасовим запровадженням ставки податку в розмірі 0 євро на основні види пального, тимчасовим звільненням від сплати акцизного податку на ввезення транспортних засобів фізичними особами та тимчасовою заборонаю продажу алкоголю на окремих територіях місцевими військовими адміністраціями у зв'язку із запровадженням воєнного стану.

Водночас було тимчасово пом'якшено вимоги до оподаткування та звітності для бізнесу. Зокрема, ЗУ від 3 березня 2022 року №2118 [24] та від 12 травня 2022 року №2260-IX [25] передбачено, що у разі не виконання платником податків своїх податкових обов'язків, зокрема щодо своєчасної сплати податків і зборів та подання звітності, такий платник податків протягом шести місяців після закінчення або скасування воєнного стану в Україні передбачено ПКУ, покладення на нього обов'язку щодо виконання таких обов'язків.

У 2022 році затверджений показник надходжень акцизного податку до зведеного бюджету без урахування воєнних дій що тривають в Україні, становить 36,6%, з недоотриманням 66,6 млрд. грн., переважно за рахунок пального та транспортних засобів [23].

У 2022 році надходження акцизного податку (без урахування роздрібного акцизу (додаток Б)) до зведеного бюджету зменшилися на 38,9% порівняно з 2021 роком в цілому по Україні. При цьому надходження від окремих груп акцизів падали швидшими темпами, ніж в середньому по акцизах.

Зокрема, у 2022 році частка надходжень від акцизів з пального впала з 41,6% у 2021 році до 20,2% (у 2021 році надходження впали на 70,2%), а від інших товарів - з 9,7% у 2021 році до 4,8%(надходження впали на 69,5%) (додаток А).

Водночас частка акцизного податку з тютюнових виробів зросла з 36,9% у 2021 році до 56,0% (надходження зменшилися на 7,1% до 2021 року), частка акцизного податку з алкогольних напоїв зросла з 9,6% у 2021 році до 13,7% (надходження зменшилися на 13,1%), частка акцизного податку на електроенергію зросла з 2,2% до 5,2% (надходження зросли на 41,7%).

У 2022 році надходження до зведеного бюджету від акцизного податку з пального склали 21,3 млрд. грн., що на 50,2 млрд. грн., або в 3,4 рази менше ніж у попередньому році (додаток А).

Основною причиною цього стало зниження ставок податку на основні види палива у 2022 році. Негативний вплив на акцизні надходження також мало падіння обсягів реалізації пального [23].

Водночас падіння курсу гривні до євро у 2022 році на 5,2% порівняно з попереднім роком частково компенсувало зниження надходжень акцизного податку з пального.

У 2019-2022 роках активно змінювалася ставка акцизного податку на тютюнові вироби, тоді як інші ставки змінилися лише у 2022 році (рис. 2).

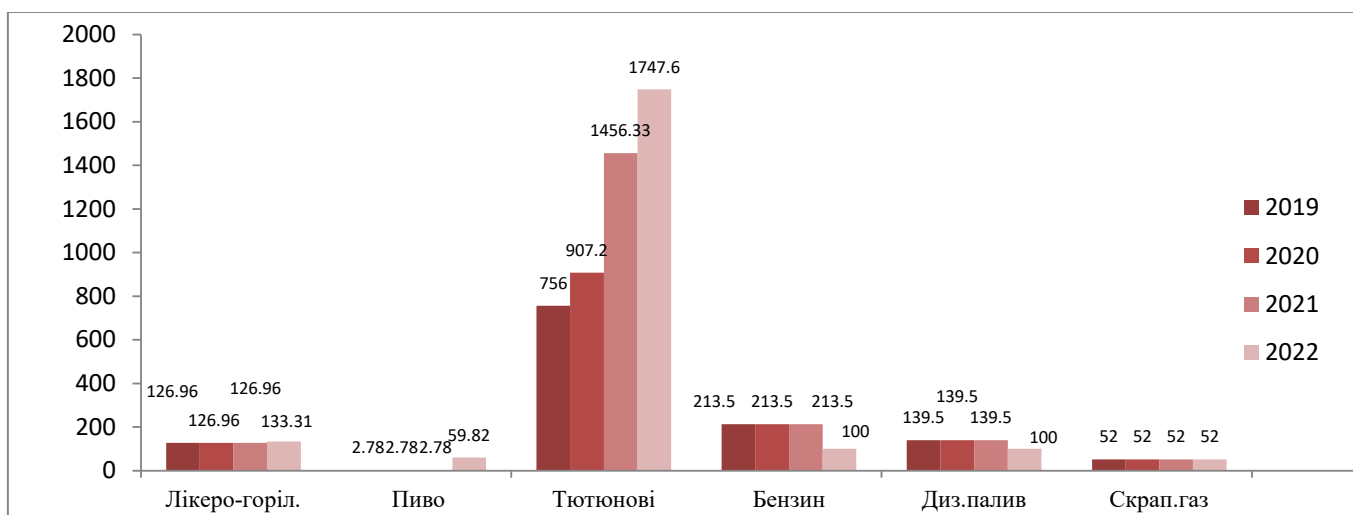


Рис.2. Зміни ставок податків за 2019-2022рр.*

*Джерело: складено автором за даними [17; 19; 21; 23].

Мінімальний податок, що підлягає сплаті за специфічними ставками та акцизами на тютюнові вироби, збільшився на 20,0% з 1 січня 2019 року та на 9,0% з 1 липня 2019 року. З 1 січня 2020 року специфічна ставка податку та мінімальний акцизний податок на тютюнові вироби зросли на 20%. Зокрема,

специфічну ставку податку було збільшено з 756,0 грн. до 907,2 грн. за 1000 сигарет.

З 1 січня 2021 року специфічна ставка податку та мінімальний акцизний податок на тютюнові вироби зросли на 20%. Зокрема, мінімальний акцизний податок збільшився з 1 213,61 грн. до 1 456,33 грн. за 1000 сигарет [21].

Крім того, з 1 січня 2021 року в 4,3 рази підвищено ставку податку на ТВЕН, при цьому ставка ТВЕН дорівнює мініальному акцизному податковому зобов'язанню на сигарети з фільтром та без фільтра.

Ставки інших податків залишилися незмінними, а саме:

- лікєро-горілчані вироби – 126,96 грн. за літр 100% спирту;
- пиво – 2,78 грн. за літр;
- бензини – 213,5 євро за 1000 літрів;
- дизельне паливо – 139,5 євро за 1000 літрів;
- скраплений газ – 52,0 євро за 1000 літрів.
- електрична енергія – 3,2% від вартості реалізації.

З 1 січня 2022 року ставка податку та мінімальний акцизний збір на сигарети зросли на 20% з 1 456,33 грн. до 1 747,6 грн. за 1000 сигарет [23].

Крім того, з 1 березня 2022 року на 5,0% зросли ставки податку на алкогольні напої, зокрема: лікєро-горілчані вироби – 133,31 грн. за літр 100% спирту; пиво – 59,82 грн. за літр 100% спирту.

З 17 березня 2022 року ЗУ № 2120 [26] від 15 березня 2022 року тимчасово запроваджується ставка 0 євро на основні види палива (бензин, дизельне паливо та скраплений газ), а з 30 вересня 2022 року, на період дії воєнного стану, ЗУ № 2618 від 21 вересня 2022 року [27], бензин та дизельне паливо та скраплений газ були встановлені ставки на рівні 100 євро та 52 євро відповідно.

З 5 квітня до 1 липня 2022 року приватне ввезення транспортних засобів було звільнено від сплати акцизного податку ЗУ №2142 від 24 березня 2022 року [28].

3. СТЕЙКХОЛДЕРИ КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ

Стейкхолдери контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів є різні групи осіб або організацій, які зацікавлені та мають вплив на ефективність та результативність податкового адміністрування у цій сфері. Основними зацікавленими сторонами є:

1. Державна податкова служба:

Держава встановлює правила оподаткування акцизним податком, встановлює ставки акцизного податку, визначає обов'язки та порядок подання податкових декларацій, визначає стратегії фіскальної політики, спрямовані на максимізацію податкових надходжень та контроль за витратами у сфері акцизного податку, а також працює над запобіганням та припиненням ухилення від сплати акцизного податку з метою запобігання небезпекам для суспільства та економіки.

Структура управління контролю за підакцизними товарами (26-15-09) Головного управління ДПС у м. Києві складається з 7 відділів [29].

1. Відділ контролю за виробництвом та обігом спирту, спиртовмісної продукції, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах
2. Відділ контролю за виробництвом та обігом пального
3. Відділ обслуговування акцизних складів та податкових постів
4. Відділ ліцензування торгівлі підакцизними товарами та зберігання пального
5. Відділ адміністрування акцизного податку
6. Відділ контролю за обігом марки акцизного податку
7. Відділ моніторингу та аналітичного супроводження контрольно-перевірочної роботи

2. Платники податків (підприємства-виробники підакцизних товарів):

Платники податків є важливими зацікавленими сторонами в адміністративній діяльності податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів, оскільки вони, як правило, представляють підприємства, виробників та дистриб'юторів таких товарів у випадку з акцизами.

Платники податків виступають як ключовими учасниками спільної роботи з податковими органами для забезпечення ефективного та справедливого адміністрування у сфері оподаткування підакцизних товарів. Платники податків сприяють розвитку економічно стійкої та соціально відповідальної податкової системи.

3. Споживачі та Громадські організації:

Роль громадських організацій полягає у захисті інтересів споживачів, контролі за якістю та безпекою акцизних товарів та забезпеченні громадського контролю за дотриманням правил оподаткування та етичних стандартів.

Споживачі та громадські організації можуть встановлювати вимоги щодо стандартів екологічної та соціальної для відповідальності виробників товарів.

Громадські організації можуть співпрацювати з урядом та податковими органами для розробки та впровадження стратегій боротьби з контрабандою та незаконною торгівлею підакцизними товарами.

4. Місцеві органи влади:

Місцеві органи влади відповідають адміністрування та забезпечення дотримання податкового законодавства на своїй території, зокрема у сфері оподаткування підакцизних товарів. Вони можуть співпрацювати з правоохоронними органами для запобігання незаконній торгівлі підакцизними товарами.

Місцеві органи влади відповідають за інформування громадськості про правила оподаткування підакцизних товарів та їхній вплив на бюджет і регіональний розвиток.

Місцеві органи влади сприяють розвитку своїх громад, забезпечуючи дотримання законів та ефективний збір податків. Їхні дії є важливими для створення ефективної та справедливої податкової системи.

5. Міжнародні організації та партнери:

Міжнародні організації можуть приймати та розробляти міжнародні стандарти у сфері акцизного податку для сприяння гармонізації правил та єдності підходів між країнами. Вони також можуть надавати технічну допомогу податковим органам для покращення їхньої технічної та аналітичної спроможності.

Міжнародні партнери можуть працювати з країнами над розробкою та впровадженням міжнародних механізмів боротьби з ухиленням від сплати податків та запобігання незаконному переміщенню підакцизних товарів через кордон.

6. Експертна спільнота та науковці:

Експертна спільнота та науковці можуть консультувати податкові органи щодо акцизного податку з урахуванням нових технологій та економічних змін.

Науковці можуть проводити дослідження, аналізувати тенденції у виробництві та розповсюдженні підакцизних товарів і допомагати податковим органам адаптувати свої стратегії.

Експерти можуть формувати рекомендації та політичні стратегії для податкових органів і сприяти підвищенню ефективності податкового адміністрування.

7. Професійні асоціації та галузеві організації:

Професійні асоціації можуть представляти інтереси компаній, що займаються виробництвом оподатковуваних товарів, перед податковими органами та державними установами і впливати на формування законодавства та податкової політики.

Галузеві організації можуть брати участь у розробці та просуванні кращих практик у сфері оподаткування підакцизних товарів та сприяти розробці стандартів і нормативних актів.

Забезпечення ефективної участі зацікавлених сторін є ключовим елементом у розбудові довіри, ефективності та легітимності системи акцизного оподаткування.

4. СТРАТЕГІЧНІ ЦІЛІ КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ

Стратегічними цілями контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів є наступні:

1. Адаптація державного адміністрування у сфері акцизного податку до сучасних вимог: створення нормативно-правової бази, яка ускладнює фінансування "тіньових" продажів; спрощення процесу адміністрування акцизного податку для платників податків; запровадження контролю якості підакцизних товарів; розширення підстав для призупинення дії та анулювання ліцензій за серйозні (та/або повторні) порушення.

2. Впровадження покращеної технічної бази: впровадження автоматизації для уникнення людського фактору; впровадження систем, здатних аналізувати дані та виявляти можливі помилки (та/або ухилення від сплати податків); виявлення та усунення системних недоліків; впровадження новітніх технологій для використання аналітики та штучного інтелекту (ШІ); розробка мобільних додатків та онлайн-сервісів.

Стратегічно важливим є забезпечення дотримання регуляторних та законодавчих норм. Контрольні органи відіграють ключову роль у забезпеченні дотримання бізнесом податкового та митного законодавства. Контролюючі органи повинні забезпечити дотримання підприємствами акцизного сектору податкового законодавства, акцизних ставок та інших вимог, встановлених законодавством. Це створює стабільність у податковій системі та забезпечує справедливий розподіл податкового навантаження. Важливо вимірювати кількість та ефективність заходів, вжитих для запобігання податковим порушенням. Контроль має бути спрямований на виявлення та усунення ризиків податкових порушень і шахрайства, а також на запобігання їх виникненню. Вимірювати частку платників податків, які вчасно і правильно сплачують податки та акцизні збори, у загальній кількості платників податків. Покращити співпрацю між виробниками підакцизних товарів та податковими

органами з метою забезпечення ефективного обміну інформацією, що може зменшити умови для ухилення від сплати податків, підвищити ефективність моніторингу, покращити ефективність аудиту, зменшити затримки у виявленні порушень та підвищити рівень дотримання правил та вимог [30].

Використання сучасних технологій та інноваційних підходів може значно підвищити ефективність контролю, спростити процеси та зменшити можливості для ухилення від сплати податків. Контроль також має допомагати виявляти системні недоліки та пропонувати заходи для їх усунення, забезпечуючи таким чином сталий та ефективний контроль. Важливо оцінити, якою мірою інформаційні технології та автоматизовані системи використовуються для ефективного моніторингу та аналізу оподатковуваних операцій.

5. ПРАГМАТИКА ТА РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ

Доцільність та ефективність контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів може включати різні параметри та індикатори, що відображають результативність дій органів влади щодо забезпечення дотримання податкового законодавства та обмеження недоліків. До можливих індикаторів можна віднести:

1. Досягнення фінансових цілей: Основною метою оподаткування підакцизних товарів є збільшення податкових надходжень до бюджету. Ефективність адміністративної діяльності визначається здатністю податкових органів максимізувати податкові надходження та запобігати ухиленню від сплати податків.

2. Забезпечення відповідності нормативам і законодавству: Податкові органи відіграють ключову роль у забезпеченні дотримання підприємствами податкового та митного законодавства. Податкові органи повинні забезпечити дотримання підприємствами акцизного сектору системи оподаткування, ставок акцизного податку та інших вимог, визначених законодавством. Це забезпечує стабільність податкової системи та справедливий розподіл податкового навантаження.

Згідно з інформацією, оприлюдненою Державною податковою службою України (далі – ДПС України), у 2022 рік [31] було підготовлено, доопрацьовано та підтримано 93 проекти регуляторних актів (рис. 3). Крім того, ДПС України підготувала 121 пропозицію до законопроектів, зареєстрованих у Верховній Раді України, та 102 пропозиції щодо впливу законопроектів на показники бюджету. У результаті 59% з них було прийнято, 27% - схвалено, а 14% перебувають на стадії доопрацювання.

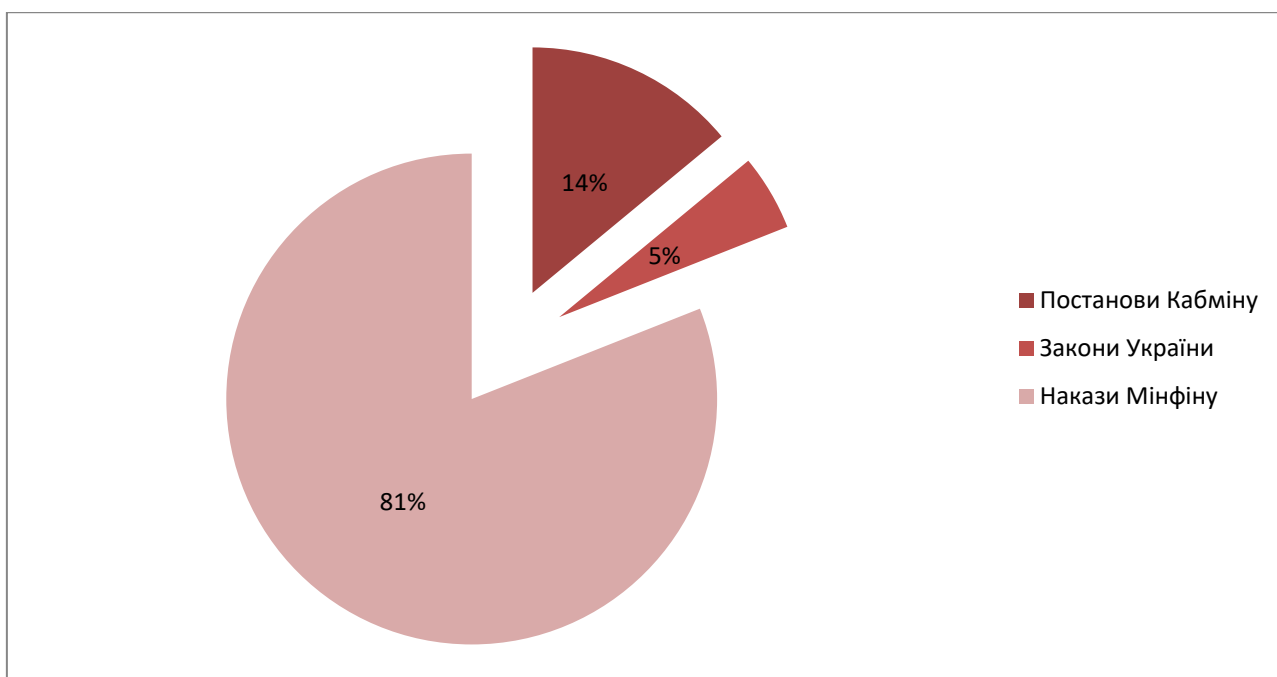


Рис. 3. Робота з законопроектами, що зареєстровані у Верховній Раді України [31]

3. Зниження ризику порушень та обману, а також стимулювання відповідальності бізнесу: Контроль має бути спрямованим на виявлення та усунення ризиків шахрайства та обману, а також запобіганню їх виникненню. Це сприятиме створенню більш конкурентного та справедливого бізнес-середовища, а також стимулюватиме компанії виконувати свої зобов'язання перед державою через важливість дотримання податкового законодавства [32].

Згідно з інформацією, оприлюдненою ДПС України у 2022 році [31] в рамках боротьби з тіньовим обігом акцизного податку було виявлено 535 фактів реалізації алкогольних напоїв та тютюнових виробів без марок акцизного податку або з підробленими марками на загальну суму 13,6 млн. гривень. Крім того, виявлено 332 випадки продажу алкогольних напоїв без відображення у чеках реєстратора розрахункових операцій/ програмного реєстратора розрахункових операцій (далі – РРО/ПРРО) реквізитів марок акцизного податку. Загальна сума штрафів склала 14,2 млн. грн.; у 544 випадках ініційовано вилучення контрафактної продукції на суму 11 млн. гривень.

4. Кількість та ефективність заходів з попередження порушень: Вимірювання кількості та ефективності заходів допомагає визначити успішні стратегії та ті, що потребують вдосконалення.

Вимірювання дозволяє на ранніх стадіях виявити потенційні ризики і проблеми та вжити ефективних заходів для їх усунення. Аналіз ефективності також необхідний для того, щоб забезпечити розумний розподіл ресурсів податкових органів та їхню максимальну ефективність.

Оприлюднення результатів сприяє прозорості та відкритості діяльності податкових органів, а також підвищенню довіри до них з боку громадськості та бізнесу.

5. Підвищення ефективності адміністративних процесів: Ефективність адміністрування вимірюється його здатністю оптимізувати адміністративні процеси, зменшити бюрократію та підвищити загальну ефективність роботи податкових органів.

Для зручності суб'єктів господарювання та громадян було прийнято рішення надавати послуги незалежно від місця реєстрації, дозволивши іншим територіальним органам ДПС здійснювати окремі повноваження у сфері адміністрування податків. Остання обставина була важливою з огляду на те, що частина державних податкових інспекцій (далі – ДПІ) (81 інспекція) тимчасово припинила свою діяльність у зв'язку з військовими діями в регіоні, а внутрішньо переміщені особи потребують швидкого зв'язку та якісних послуг.

Завдяки ефективній організації роботи, швидкому реагуванню на ситуації та управлінським рішенням ДПС України у 2022 році надала 3,6 млн. адміністративних послуг [31]. Перелік цих послуг, їх якість, повнота та своєчасність зростає з кожним роком. Наразі платники податків мають доступ до 145 різних адміністративних послуг.

Мережа обслуговування платників податків наразі складається з 559 пунктів доступу по всій країні (за винятком 81 пункту доступу, роботу яких тимчасово призупинено). У цих пунктах надаються адміністративні послуги, інформаційні послуги, консультації та приймаються податкові декларації.

6. *Захист інтересів споживачів та громадськості:* Метою є захист прав та інтересів споживачів шляхом забезпечення виробництва та розповсюдження якісної та безпечної продукції.

7. *Ступінь автоматизації контролю:* Вимірює ступінь використання інформаційних технологій та автоматизованих систем для ефективного моніторингу та аналізу оподатковуваних операцій.

ДПС України йде в ногу з часом разом з платниками податків, тому кількість користувачів комунікаційних ресурсів збільшується. Зокрема, Е-кабінетом у 2022 році скористалися 4 мільйони осіб, що на 500000 більше, ніж у 2021 році. Кількість користувачів електронного сервісу InfoTAX у 2022 році зросла на 7,3 тис. і сягнула 56,7 тис. [31].

Одним із головних пріоритетів роботи ДПС є діджиталізація послуг. Оцифровано 100% реєстрів ДПС, форм та форматів документів звітності, сервісних запитів, інформаційних взаємодій з центральним органом виконавчої влади (далі – ЦОВВ) та 88 % адміністративних послуг.

У 2022 році було запущено Е-кабінет для нерезидентів, який став ще однією історією успіху для взаємодії між нерезидентами та контролюючими органами. Це спеціальне ІТ-рішення, яке надає можливість створювати облікові записи нерезидентів, готувати та подавати заяви, отримувати інформаційні повідомлення, надавати доступ до інформації уповноваженим особам та спілкуватися [31].

У 2022 році було запроваджено низку заходів для розвитку ІТ-індустрії, спрямованих на стимулювання розвитку цифрової економіки України, зокрема спеціальний режим оподаткування для резидентів Дія.City. Станом на 01 січня 2023 в реєстрі Дія.City зареєстровано 415 резидентів.

8. *Виявлення та усунення системних недоліків:* Контроль має виявляти системні недоліки, пропонувати заходи для їх усунення та сприяти забезпеченню сталого та ефективного контролю.

У 2022 році ДПС України впровадила низку найкращих практик у різних сферах для забезпечення ефективності та якості обслуговування платників

податків та інших операцій. Серед них, зокрема, Е-кабінет для підвищення легкості ведення бізнесу в рамках програми EU4PFM, нові опції для Дія.City, вдосконалення безкоштовних програмних рішень ДПС України та розроблене програмне забезпечення мобільного додатку ПРРО для iOS, web версія, Android, Windows [31].

9. Підвищення рівня довіри до податкової системи: Якщо податкова система адмініструється ефективно та справедливо, довіра населення та бізнесу до податкових органів зростає. Це сприяє визнанню легітимності податкової системи. Якщо громадяни та бізнес вважають, що податкова система є чесною та справедливою, вони з більшою ймовірністю виконуватимуть свої податкові зобов'язання.

10. Рівень задоволеності платників податків: Опитування платників податків можуть свідчити про їхню задоволеність податковими органами та їхнє ставлення до податкового середовища. Задоволені платники податків більш схильні співпрацювати з податковими органами та виконувати свої податкові зобов'язання. Це сприяє підвищенню рівня податкової дисципліни.

За результатами незалежного оцінювання «Глобальне опитування – 2022», проведеного дослідницькою компанією Info Sapiens в рамках проекту міжнародної технічної допомоги «Шведсько-українське партнерство для сучасної та ефективної податкової служби – METS» з 23 вересня по 9 листопада 2022 року, на запитання: «Чи стикалися ви з корупцією в ДПС України за останні 12 місяців?», відповідь «Ні, такого не було» дали 86,7% опитаного населення. Професіоналізму та якості роботи ДПС України довіряють 75% респондентів [33].

11. Кількість та якість проведених аудитів: Вказує на кількість та якість аудиторських перевірок, проведених податковими органами, що дозволяє виявляти та врегульовувати порушення (рис. 4).

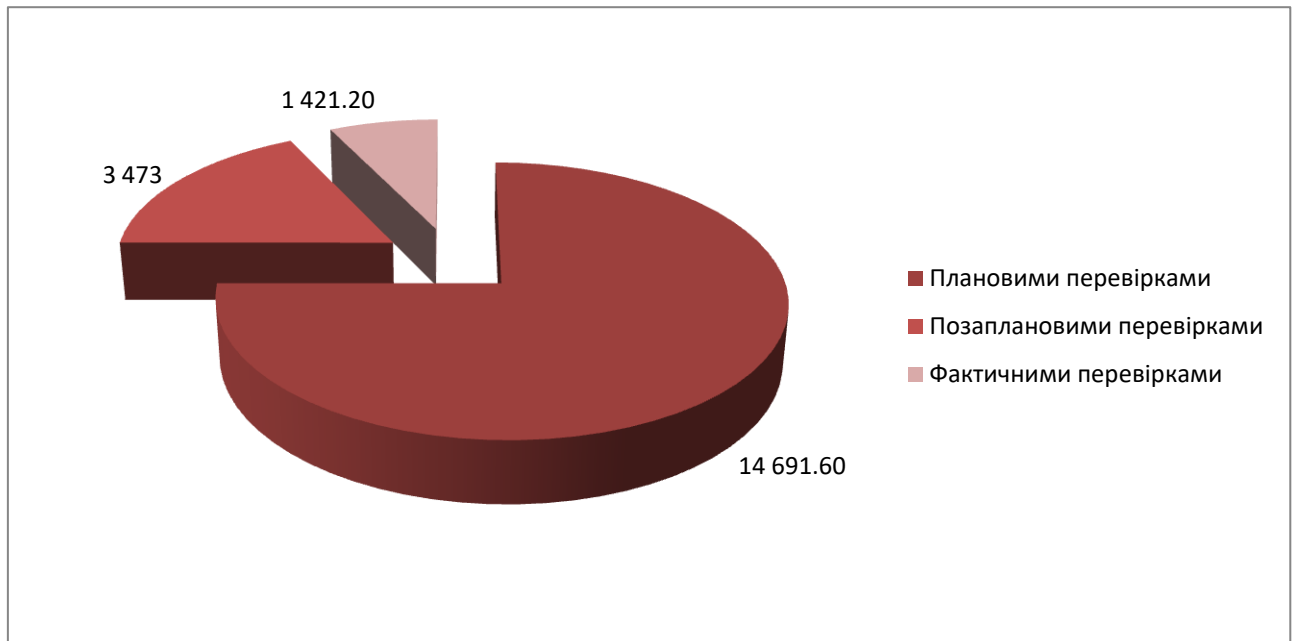


Рис. 4. Зафіксовані порушення за 2022 рік [31]

12. *Рівень виявлення контрабанди та тіньового бізнесу:* Вимірюється кількістю та обсягом виявлених випадків контрабанди та участі у тіньовому бізнесі в сфері підакцизних товарів (рис. 5).

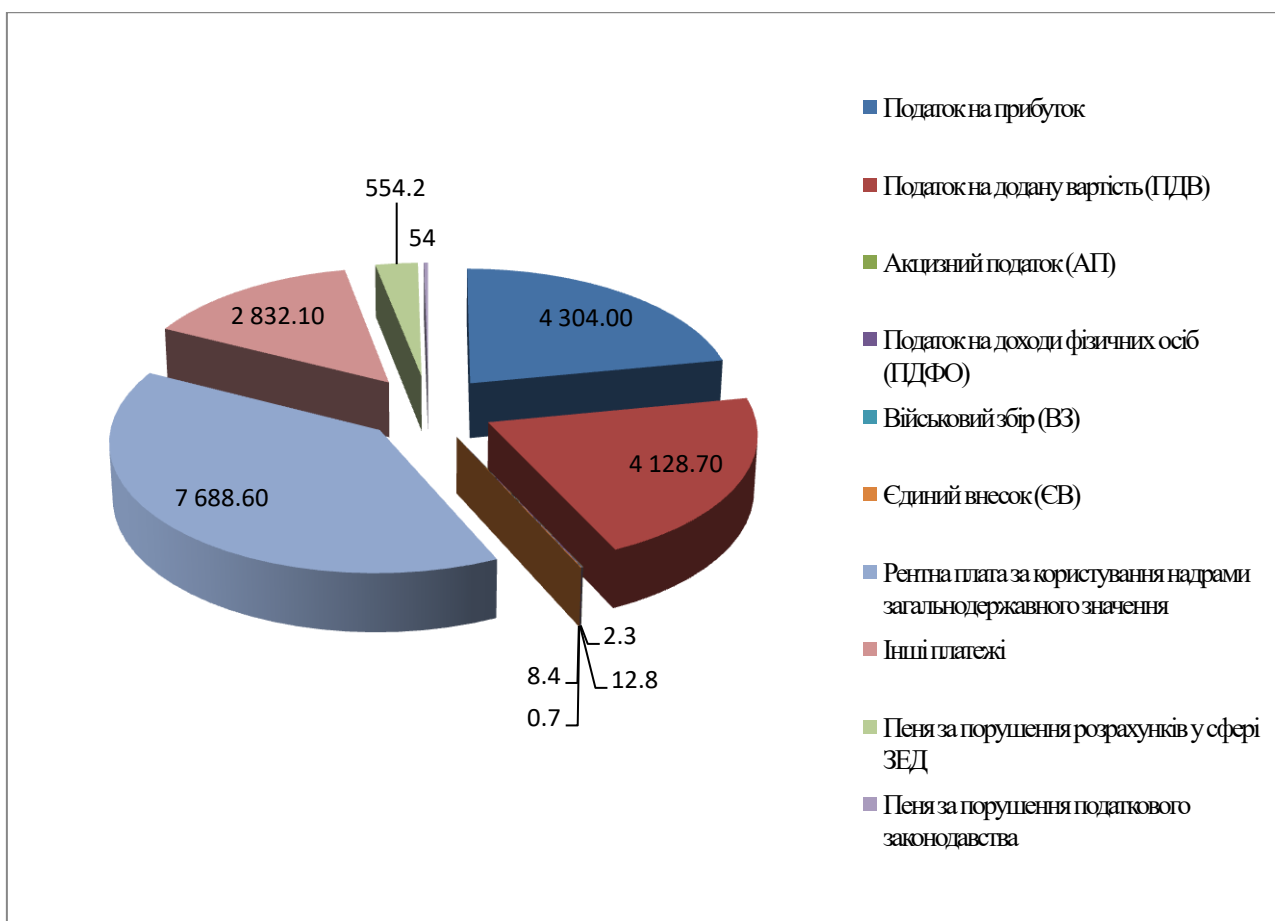


Рис. 5. Зафіксовані порушення за 2022 рік [31]

13. Зниження можливостей корупції: Ефективна контрольна діяльність має на меті зменшити можливості для корупції серед працівників податкових органів та сприяти забезпеченню прозорості та справедливості податкової системи.

ДПС України дотримується принципу нульової толерантності до корупції в органах ДПС. Служба здійснює управління та моніторинг виконання Антикорупційної програми на 2020 – 2022 роки та підготувала проект на 2023 – 2025 роки. Створено робочу групу з оцінювання корупційних ризиків у діяльності ДПС України. Розроблено план оцінювання цих ризиків та перелік потенційно вразливих функцій у діяльності Служби. У 2022 році проведено 13,4 тис. організаційно-роз'яснювальних заходів та надано 11,2 тис. методичної та консультативної допомоги [31].

14. Час реакції на порушення: Визначає, як швидко податкові органи реагують на виявлені порушення та вживають заходів для їх усунення.

Ефективність правозастосування податкових органів у сфері підакцизних товарів має велике значення для економіки та фінансів країни, оскільки впливає на стабільність бюджету, дотримання законодавства та взаємодію між компаніями та податковими органами, а наведені вище показники дозволяють податковим органам оцінити різні аспекти успішної контрольної роботи та визначити напрями подальшого вдосконалення у сфері оподаткування підакцизних товарів.

6. АЛЬТЕРНАТИВНІ ПІДХОДИ ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМАТИКИ КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ

У країнах ЄС широко використовуються механізми, спрямовані на запобігання зловживанням у сфері справляння акцизного податку, зокрема механізми контролю та моніторингу дотримання суб'єктами господарювання вимог при видачі їм ліцензій (дозволів) на виробництво, збереження та використання для виробництва підакцизних товарів, а також для імпорту та експорту зазначеної продукції. Важливим елементом контролю за рухом підакцизних товарів у режимі призупинення податкових зобов'язань є використання запровадженої в ЄС єдиної інформаційної системи «Excise Movement and Control System» (далі – EMCS), у якій реєструються всі переміщення підакцизних товарів до моменту випуску їх у безмитний обіг [34].

Загальна ефективність акцизного оподаткування у країнах ЄС (як і в Україні) безпосередньо залежить від ефективності контрольно-наглядової діяльності на ринку алкогольних напоїв та тютюнових виробів, яка в країнах ЄС та Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) здійснюється у формі виїзних податкових перевірок та податкового нагляду. Таким чином, виїзні податкові перевірки мають на меті забезпечити точне виявлення податкових випадків. Основною їх складовою є аналіз документів, пов'язаних із веденням господарської та податкової діяльності [35].

На відміну від виїзної податкової перевірки, податковий нагляд – це тривалий процес (не обмежений у часі). Це не окрема стандартизована процедура, а скоріше низка встановлених заходів із менш суворими формальними вимогами, ніж виїзні перевірки. Метою проведення податкового нагляду є насамперед уникнення втрат надходжень від акцизного податку.

Контрольно-наглядова діяльність на ринку алкогольних напоїв у країнах ЄС може регулюватися різними правовими нормами. Зокрема, у Німеччині положення щодо здійснення виїзних податкових перевірок та податкового нагляду передбачені Податково-процесуальним кодексом та законами, котрі

регламентують оподаткування окремими податками і зборами (у сфері справляння акцизів зі спирту й алкогольних напоїв – чотирма законами щодо різних підгруп підакцизних товарів). У Німеччині порушення податкового законодавства поділяються на зловживання, що тягнуть за собою кримінальну відповідальність, та адміністративні правопорушення [35].

У країнах ЄС дуже часто документально перевіряються суб'єкти господарювання з високим ризиком зловживань та «неризикові» (випадково визначені) [35].

Слід зазначити, що в країнах ЄС виїзні перевірки часто проводяться за допомогою спеціального програмного забезпечення. Комп'ютерна програма податкового аудиту, яка автоматично порівнює дані платника податків і дані податкового органу (наприклад, інформація про постачання спирту й алкогольних напоїв у неоподаткованому стані фіксується в системі EMCS).

Наступним елементом реалізації функцій державного контролю на ринку товарів підакцизної групи є податковий нагляд (заходи контролю, які не потребують попереднього планування та попередження про них). У країнах ЄС податковий нагляд у сфері акцизного оподаткування спирту та алкогольних напоїв здійснюється щодо переміщення товарів через кордони і їх перебування у зонах вільної торгівлі та на вільних митних складах; виробництва, обробки, переробки, зберігання та виробничого використання підакцизних товарів; торгівлі підакцизними товарами [35].

Одним із ефективних способів запобігання зловживанням на ринку алкогольних напоїв є видача індивідуальних ліцензій на промислове неоподатковуване використання спирту та алкогольних напоїв. Для отримання такої ліцензії висуваються жорсткі вимоги. Перевірка дотримання цих вимог є заходом податкового нагляду.

Після встановлення фактів ухилення від сплати податків індивідуальна податкова ліцензія може бути анульована і цьому (фінансово ненадійному) суб'єкту господарювання більше не надаватися. Ця ліцензія в Німеччині є постійною та безкоштовною [35]. В окремих випадках передбачене

використання такого інструменту, як фінансова гарантія у вигляді банківського блоку на певну суму платника. В інших країнах ЄС, зокрема в Ірландії, фінансові гарантії поширюються на всіх претендентів на отримання ліцензії на використання промислової підакцизної продукції у неоподаткованому стані. Але при цьому перевірка дотримання ліцензійних умов є обов'язковою.

За таким же принципом видаються ліцензії (дозволи) на виробництво та зберігання акцизної продукції, а також на імпоротно-експортну діяльність цієї продукції [35].

Ліцензування є одним із основних елементів здійснення наглядової діяльності на ринку алкогольних напоїв (а також тютюнових виробів). Ліцензування може бути диференційованим на рівні роздрібного або оптового продавця.

Тому в багатьох країнах світу роздрібна торгівля алкогольними напоями є одним з видів підприємницької діяльності, керованим державою. Навпаки, дієвим інструментом зменшення кількості закладів з продажу алкогольних напоїв вважається впровадження системи ліцензування. Водночас універсального підходу до ліцензування роздрібної торгівлі не існує. У різних країнах практикується як негативне, так і позитивне ліцензування [35].

У країнах ЄС (як і в Україні) тією чи іншою мірою застосовується ліцензування виробництва, імпорту, експорту, оптової та роздрібної торгівлі алкогольними напоями. Але станом на сьогодні шість країн повністю відмовилися від цього інструменту регулювання алкогольного ринку. В Данії кожен власник магазину повинен мати державну ліцензію на діяльність, але немає обмежень на продаж алкогольних напоїв.

Виключно ліцензування продажу лікєро-горілочаних виробів здійснюється в Нідерландах, їх виготовлення – у Швейцарії. Загалом більшість країн застосовує децентралізоване ліцензування виробництва та обігу алкогольних напоїв, зосереджуючись переважно на ліцензуванні міцних напоїв (горілчано-горілкової продукції за національною термінологією) [36].

Дуже цікавим є досвід регулювання ринку алкогольних напоїв у постсоціалістичних країнах, які увійшли до ЄС [35]. Так, у Латвії крім виробництва ліцензується також оптова та роздрібна торгівля алкогольними напоями, тоді як для роздрібної торгівлі пивом потрібна окрема ліцензія. Служба державних доходів Латвії виконує функції органу ліцензування, а спеціальні ліцензії видаються суб'єктам господарювання на невизначений термін.

У Словаччині оптова торгівля алкогольними напоями здійснюється лише за наявності відповідної ліцензії. Надається при дотриманні умов щодо: складських приміщень (їх площа повинна бути більше 200 м²); річним дохід від продажу алкогольних напоїв (не менше 100 тис. євро) або статутний капітал, що перевищує 100 000 євро; наймом не менше 10 співробітників [35].

Крім ліцензій, що видаються кожною країною, також використовується такий вид державного регулювання алкогольного ринку, як державна монополія, і цей інструмент використовується як для виробництва, так і для продажу. Більшість країн із розвиненою економікою розуміють, що ринок алкогольних напоїв створює багато потенційних ризиків для національної безпеки. Тому вони ухвалили соціально відповідальний закон, який встановив державну монополію на виробництво чи продаж алкогольних напоїв. Державні монополії (повні або часткові) виробництва та оптової та/або роздрібної торгівлі існують щонайменше у 18 країнах. Так, монополія на розповсюдження алкогольних напоїв існує переважно в країнах ЄС та деяких штатах США, за обсягами виробництва – у країнах колишнього соціалістичного табору. Такі країни, як Болгарія, Норвегія, Туреччина та Македонія одночасно володіють ексклюзивними правами на виробництво та дистрибуцію алкогольних напоїв. При цьому Україна не є монополістом у сфері виробництва та дистрибуції [37].

Нелегальний обіг алкогольних напоїв не обмежується Україною: подібні проблеми виникають і в країнах ЄС. Для подолання таких негативних явищ у країнах ЄС впроваджується низка контрзаходів. Зокрема, у 2012 році Чеська Республіка запровадила комплексні заходи щодо запобігання ухилення від

сплати акцизного податку з алкогольних напоїв, у тому числі ретельний моніторинг діяльності господарських одиниць виробництва алкогольних напоїв, а також цільове використання етилового спирту, який використовується без сплати акцизного податку. Серед цих заходів слід виділити такі [38]:

1) писати на документах, пов'язаних з виробництвом, прийманням, зберіганням та постачанням спирту етилового, відомості про кількість спирту на кожному етапі виробництва та переробки та чітко зазначати номер документа;

2) обов'язкова реєстрація суб'єктів господарювання, які здійснюють торгівлю алкогольними напоями з вмістом абс. алк. 15% і більше перебувають у вільному обігу, як імпортери чи чеські виробники алкогольних напоїв, акцизних складів лише за умови відповідності певним вимогам фінансової стабільності та податкової лояльності, а також технічним умовам. Зокрема, залежно від кількості акцизних марок, замовлених на алкогольні напої, заявник має сплатити гарантію від 3,7 до 185 тис. євро. Технічні умови реєстрації щодо надійності процесу маркування алкогольних напоїв та системи безпеки (встановлення відеокамер на маркованих об'єктах чи складах, безперервна робота та надання віддаленого доступ до даних спостереження митних органів – органів податкової адміністрації);

3) розробити вимоги до талонів маркування акцизними марками алкогольних напоїв у пляшках (тарі) місткістю понад 0,06 л. При перевезенні алкогольних напоїв реєстрація марки акцизного податку повинна бути відображена в товаросупровідних документах або, при експорті, в митній декларації.

До 30 листопада 2013 року акцизні марки для алкогольних напоїв у Чеській Республіці мали 10-значний реєстраційний код, який включав 4-значний реєстраційний номер відправлення, код акцизного маркування та код класифікації вмісту чистого спирту [38].

З 1 грудня 2013 року акцизні марки мають два види ідентифікаційних кодів, у т. ч. відомості про вміст абс. алк. у напої, вираженого у мл. спирту при 20° С і округленого до цілих мл.:

- з 1 по 4 позицію – реєстраційний номер суб'єкта торгівлі, який потребує маркування алкогольних напоїв;

- з 5 по 8 позицію – інформацію про дату замовлення акцизних марок;

- з 9 по 12 позиції – спеціальний 8-значний буквено-цифровий код, що є унікальним і надається тільки для однієї акцизної марки. Цей код зчитується електронним пристроєм.

У спеціальному журналі щоденно ведеться облік використання акцизних марок за реєстраційними кодами із зазначенням документів, на підставі яких ведеться облік. У разі пошкодження, втрати чи крадіжки марок акцизного податку для алкогольних напоїв суб'єкт господарювання зобов'язаний в електронному вигляді повідомити адміністратору акцизного податку електронним способом реєстраційні номери марок та дані щодо їх кількості (наступного робочого дня після інциденту);

4) внести зміни до штрафів за порушення вимог оформлення акцизних марок на алкогольні напої. Розмір штрафу може дорівнювати сумі податку, що підлягає сплаті з акцизного податку, або навіть перевищувати цю суму в 10 разів (наприклад, у разі пошкодження або втрати акцизних марок на суму понад 0,1% від загальної суми кожного оформленого виду акцизної марки);

5) обов'язкова реєстрація оптових торговців алкогольними напоями, за умови, що вони підпорядковуються тим самим умовам, що й у випадку комерційної організації, яка транспортує цю оподатковувану продукцію, із зобов'язанням сплатити максимальну гарантію в розмірі 5 мільйонів чеських крон (тобто близько 185 000 євро) [38].

7. ОСНОВНІ НЕДОЛІКИ КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ

Під час адміністрування податків контролюючий орган зобов'язаний надавати платникам податків інформаційну, правову та консультативну допомогу з питань сплати податків і вживати заходів щодо стягнення податкових зобов'язань лише у разі їх несплати. Оскільки адміністрування податків і зборів є інструментом державного управління, тому розробка концепції адміністрування акцизного податку в рамках існуючої нормативно-правової бази України необхідна для вирішення низки адміністративних проблем [9].

Основними недоліками контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів є наступні:

1. Наявність факторів, що сприяють «тінізації» підприємств у цьому секторі через високий рівень ухилення від сплати акцизного податку.

Високі ставки податку на підакцизні товари можуть створювати стимули для компаній та фізичних осіб намагатися вивести товари на ринок шляхом ухилення від сплати податків або іншими незаконними способами.

Відповідно до ПКУ [6], ставка акцизного податку на тютюнові вироби зростатиме на 20% на рік у період з 2019 по 2025 рік. У той час як ставки податку на алкогольні напої та пиво у 2022 році зростатимуть, для інших товарів (бензин, дизельне паливо, скраплений газ та електроенергія) застосовуватимуться нижчі тимчасові ставки податку порівняно з попередніми звітними періодами.

При підвищенні ставок акцизного податку споживачі негативно сприймають зростання цін і з більшою ймовірністю перейдуть на альтернативні товари з нижчими ставками та нижчою якістю [39].

Складність податкових правил і процедур також може ускладнювати дотримання компаніями всіх вимог, що полегшує виявлення податкових лазівок та ухилення від сплати податків. За результатами перевірок було донараховано

2,3 млн. грн. акцизного податку, що свідчить про начне ухилення підприємствами від сплати податків.

2. Наявність корупції серед працівників податкових органів може призводити до систематичного ухилення від сплати податків підприємствами. Зловживання повноваженнями включає в себе неправомірні дії податківців, які обмежують ефективність контролю, а також ухилення підприємствами від виконання своїх обов'язків шляхом підкупу державних службовців.

Варто зазначити, що за даними [40] Національного агентства з питань запобігання корупції (далі – НАЗК) станом на 2022 рік рівень корупції в податкових органах не на найвищому рівні, але цей показник все ще спостерігається і є недоліком сектору.

Податкова продовжує очолювати список державних органів, з якими підприємці найчастіше контактують. 23,2% опитаних НАЗК представників бізнесу зазначили, що контактують з податковими органами.

На запитання, чи доводилося їм безпосередньо стикатися з корупцією, 13,2% респондентів відповіли ствердно.

Однак кількість респондентів, які зазначили, що стикалися з конкретними контактними ситуаціями з ознаками корупції, дещо зменшилася порівняно з попереднім опитуванням – до 14,9% порівняно з 17,6% у 2021 році.

Серед ситуацій з найбільшим корупційним навантаженням очолили дії або рішення, що сприяють відшкодуванню ПДВ (8,6%). Дещо зменшилася поширеність корупційних практик у випадках супроводу податкового адміністрування підприємства (5,5% у 2022 році порівняно з 8,2% у 2021 році) та отримання сприятливих результатів податкових перевірок (3,9% у 2022 році порівняно з 5,8% у 2021 році) [40].

На інші випадки припадає менше 2% респондентів.

Через недостатню кількість відповідей по кожній корупційній ситуації не вдалося провести статистичний аналіз того, хто саме (відвідувач чи працівник податкової) спричинив корупційну ситуацію.

Загалом, 3,6% представників компаній виступили ініціаторами корупційних ситуацій.

Представники податкових органів вдвічі частіше були залучені до корупційних справ, хоча частка респондентів, які повідомляли про такі дії з боку органів влади, дещо зменшилася. 7,3% респондентів, які контактували із сферою або 48,9% тих, хто перебував у контактних корупційних ситуаціях повідомили про шантаж за «вирішення питання» [40].

3. Економічні коливання та нестабільність у секторі ускладнюють оцінку прибутків і збитків та визначення об'єктивних сум податків.

4. Недосконалість нормативно-правової бази або слабкий контроль з боку контролюючих органів можуть створювати умови для виробництва неякісної продукції без відповідних наслідків, і така продукція може потрапляти на внутрішній ринок у великих кількостях [41].

5. Національне законодавство обмежує підстави для призупинення або анулювання ліцензій за такі серйозні порушення, що призводить до збільшення кількості не добросовісних учасників ринку у сфері дистрибуції товарів:

- виробництво та реалізація алкогольних напоїв і тютюнових виробів, які не відповідають встановленим стандартам;

- реалізація та транспортування спирту та алкогольних напоїв без супровідних документів, зареєстрованих в інформаційній системі за бігом в установленому порядку;

- транспортування алкогольних напоїв та тютюнових виробів без марок акцизного податку, крім тих, що здійснюються під митним контролем;

- виробництво на обладнанні або в місцях, не зазначених в дозвільних документах та Єдиному реєстрі обладнання;

- виробництво алкогольної продукції з необлікованого спирту;

- зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів в іншому місці, ніж місце зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, зазначене в Єдиному реєстрі;

- систематична несплата податків та інших обов'язкових платежів до бюджету;
- виробництво тютюнових виробів з не облікованої тютюнової сировини;
- систематичне ігнорування або невиконання розпоряджень органів ліцензування або органів з сертифікації виробництва щодо усунення виявлених порушень [11].

Таким чином, необхідно розширити перелік правопорушень, за які може бути призупинено або анульовано ліцензію, або запровадити ліцензійні умови у сфері оптової та роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами, що, з огляду на чинне законодавство з ліцензування в Україні, автоматично забезпечить можливість анулювати ліцензії за: повторне порушення ліцензіатом ліцензійних умов, недостовірних відомостей у документах, поданих суб'єктом господарювання для одержання ліцензії, невиконання припису про усунення порушень ліцензійних умов, неможливості забезпечити їх виконання [11].

Таким чином, система адміністрування акцизного податку базується на низці ключових факторів, які визначають якість збирання податків, а регулюючий характер акцизів робить їх важливим джерелом надходжень як до місцевих, так і до державного бюджетів.

8. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ

Широке використання автоматизованих систем управління розподілом акцизного податку є загальною тенденцією реалізації акцизної політики в багатьох розвинених країнах. Беззаперечними перевагами є оперативність, ефективність, точність, охоплення, мінімізація корупційних ризиків тощо. В Україні стратегічним планом розвитку Державної фіскальної служби на 2013–2018 [42] роки передбачено запровадження системи дистанційного адміністрування.

Оскільки товари, що реалізуються в розфасованому вигляді (тютюнові вироби та алкогольні напої) та інші товари, що продаються в об'ємних, вагових або енергетичних одиницях, є особливими, було визначено два шляхи організації системи контролю: електронне маркування (для товарів, що реалізуються в розфасованому вигляді) та моніторинг виробником поставок немаркованих товарів на всіх етапах дистрибуції від виробника (для товарів, що реалізуються в розфасованому вигляді) до продавця та роздрібної мережі [11].

При впровадженні автоматизованих систем управління в Україні особливо важливо враховувати існуючі кращі міжнародні практики. Наприклад, створення та широке використання системи EMCS в ЄС, окрім контрольних цілей, забезпечує дотримання принципу вільного руху товарів на єдиному європейському ринку на основі відстрочки сплати акцизного збору та його сплати в країні кінцевого споживання. Система базується на функціонуванні акцизних складів та системі від термінування сплати акцизного збору. Система EMCS дозволяє постачальникам товарів вносити електронну документацію своїх партій в єдину базу даних в режимі реального часу. Водночас, трейдери несуть солідарну відповідальність за сплату податків. Таким чином, якщо покупець не може підтвердити отримання товару, постачальник, який спричинив розрив у ланцюгу постачання, несе солідарну відповідальність за сплату податку [43].

Крім того, країни-члени ЄС постійно обмінюються інформацією про обсяги підакцизних товарів, що перебувають в обігу. Використання системи EMCS є обов'язковим для поставок товарів між країнами-членами ЄС. Для того, щоб змістити фокус регулювання з виробників підакцизних товарів на сферу їх розповсюдження в Україні, слід запровадити систему відстрочки платежу, зокрема, для груп найменувань, які не потребують маркування (спирт, нафтопродукти, газ та електроенергія). Так, акцизний податок на газ та електроенергію мають перераховувати до бюджету газорозподільні компанії, а на нафтопродукти, що використовуються як паливо, – автозаправними станціями (далі – АЗС) та оптові дистриб'ютори товарів комерційним споживачам [44].

Механізм солідарної відповідальності робить виробників та оптових посередників байдужими до мінімізації сплати акцизного податку та гарантує подвійний контроль за рухом акцизного податку. З іншого боку, покупці, які зобов'язані декларувати отримання товару, будуть приділяти більше уваги якості товару та його відповідності супровідній документації. Такий подвійний контроль застосовуватиметься по всьому ланцюгу постачання, поки товар не досягне кінцевої точки продажу. З іншого боку, кінцевий продавець зобов'язаний вирахувати частину акцизного податку з ціни товару та перерахувати його до бюджету під час продажу товару [11].

Акцизна політика кожної країни має певні особливості, пов'язані з обмеженим переліком товарів, що підлягають оподаткуванню акцизним податком, соціально-економічними чинниками та станом інституційного середовища. Водночас, майже всі країни встановлюють акцизи на тютюнові та алкогольні вироби, які домінують у структурі специфічних (індивідуальних) акцизів у зведеному бюджеті України (за винятком окремих років) [45].

У цьому контексті, як зазначають К. Швабій, Н. Новицька та І. Хлебнікова, зростає необхідність пошуку шляхів підвищення ефективності та результативності адміністрування акцизів: «Однією з найактуальніших проблем у сфері протидії незаконному обігу є належний контроль за виробництвом та

розповсюдженням тютюнових виробів», що підкреслює, те що це є найважливішим питанням у боротьбі з нелегальною торгівлею [46].

Відповідно до ПКУ [6], ставка акцизного податку на тютюнові вироби буде підвищуватися на 20% щороку до 2025 року. Крім того, з 1 січня 2021 року змінами до ПКУ щодо покращення адміністрування податків гармонізовано ставки акцизного податку на тютюнові вироби для нагрівання та сигарили, а також оподатковуються рідини для електронних сигарет.

На часі розробка механізмів більш ефективного адміністрування акцизного податку на тютюнові вироби, зменшення обсягів нелегальної торгівлі та збільшення надходжень до бюджету. Важливою умовою при цьому є максимальне узгодження інтересів держави, місцевих громад, виробників та споживачів підакцизних товарів [45].

Слід зазначити, що система адміністрування податків у національній практиці є досить динамічною, базується на ПКУ та керується розвиненою міжнародною практикою.

Триває процес податкової реформи, спрямований на модернізацію та оптимізацію податкової системи в цілому, акцизного оподаткування та його адміністрування; відповідно до зобов'язань в рамках Угоди про асоціацію між Україною та ЄС триває наближення податкового законодавства України до права ЄС [45].

Протягом останніх років система адміністрування акцизного податку постійно вдосконалювалася шляхом внесення змін та доповнень до розділу 2 «Адміністрування податків, зборів, платежів» [6] ПКУ та інших нормативно-правових актів. Останні позитивні зміни включають часткове спрощення адміністрування акцизного податку, зокрема процедури отримання ліцензій на зберігання та споживання пального; уточнення та спрощення реєстрації акцизних складів (стаціонарних та пересувних) в системі електронного адміністрування; формування та передачу даних про залишки пального до податкових органів; зміну форми акцизних накладних, термінів їх реєстрації та процедур застосування штрафних санкцій тощо.

Впровадження положень ПКУ відбувалося системно, паралельно зі змінами в інституційному середовищі та функціонуванні товарного ринку. Наприклад, до ПКУ були внесені зміни відповідно до ЗУ «Про ринок електричної енергії» [20]. Зокрема, з переліку платників акцизного податку виключено оптових постачальників електричної енергії, уточнено визначення платників акцизного податку – звільнено від сплати акцизного податку виробників електричної енергії, операції з продажу та/або передачі електричної енергії, виробленої об'єктами електроенергетики в межах однієї компанії, а також додано до переліку товарів, що підлягають оподаткуванню акцизним податком, ТВЕН; визначення термінів «електронна сигарета» та «рідини, що використовуються в електронних сигаретах». Закон також встановив ставку акцизного податку на рідини, що використовуються в електронних сигаретах (3 000 грн. за літр), визначив порядок оподаткування та запровадив наклеювання марок акцизного податку на тару (упаковку), що містить рідини, які використовуються в електронних сигаретах. Водночас, незважаючи на постійне уточнення та адаптацію податкового законодавства з метою вдосконалення адміністрування акцизного податку, поступові зміни відповідно до практики європейських країн все ще не повною мірою враховують стан інституційного середовища вітчизняної економіки. Як відомо, інституційне середовище формується в результаті взаємодії формальних і неформальних інститутів, а інституційні трансформації мають значний вплив на ефективність фіскальної політики [45].

Заходи податкового контролю, що вживаються українськими податковими органами, не завжди дають очікувані результати. Доказами неефективності заходів боротьби з ухиленням від сплати податків є наступні:

- кількість випадків ухилення від сплати податків залишається високою;
- податкова дисципліна платників податків не покращилась;

- не покращилися відносини між податковими органами та платниками податків, оскільки за податковими органами зберігається статус репресивного органу контролю;
- запобігання ухиленню від сплати податків є вкрай недостатнім, оскільки основна увага приділяється перевіркам.

Як наслідок, ключова функція податкового контролю – запобігання майбутнім порушенням – не виконується.

Ці важливі недоліки необхідно усунути. Заходи з удосконалення податкового контролю мають бути спрямовані на покращення процедур запобігання податковим правопорушенням (особливо ухиленню від сплати податків), а не на збільшення кількості податкових перевірок та ускладнення процедур [47].

У податковій системі зворотний зв'язок між контролюючими органами та платниками податків є головною умовою повного та успішного виконання завдань контролю, а основним інструментом такого зворотного зв'язку є контроль [48].

Проблема зворотного зв'язку, тобто безперервного моніторингу результатів діяльності платників податків та дотримання ними податкового законодавства і прийняття відповідних податкових рішень, може бути вирішена лише за умови автоматизації функції контролю. Автоматизація процесів адміністрування податків може вирішити багато проблем, пов'язаних з ухиленням від сплати податків та уникненням оподаткування [49].

Також необхідно забезпечити безперервний обмін інформацією між контролюючими органами та платниками податків, тобто запровадити громадський контроль за діяльністю контролюючих органів, процедурами проведення контролю, правами та обов'язками сторін, обов'язкове оприлюднення інформації про результати контролю в мережі Інтернет, надання безкоштовних консультацій платникам податків з питань здійснення контролю, створення єдиної інформаційної інфраструктури з питань контролю. Також необхідно законодавчо закріпити створення єдиної інформаційної

інфраструктури з питань аудиту. Це сприятиме дотриманню законодавства всіма учасниками перевірконого процесу.

Рушійною силою реформування режимів податкового аудиту в багатьох країнах світу є надмірні витрати на проведення податкових перевірок, які є тягарем для економіки. Акцент робиться на спрощенні та оптимізації адміністративних процедур. Дуже важливими питаннями є навчання персоналу контролюючих органів, своєчасне інформування підприємців про зміни в податковому законодавстві та запровадження стратегічного планування в перевірках. [50, с. 61].

Жодній країні світу не вдалося повністю зібрати податки зі своїх громадян. Про це свідчить створення спеціальних організацій, основним завданням яких є забезпечення дотримання податкового законодавства. Однак надходження до бюджету значною мірою визначаються національним менталітетом і чітко визначеними нормами.

Діяльність іноземних податкових органів та персоналу оцінюється на основі чітких критеріїв, які допомагають підвищити ефективність податкового контролю. Основна увага приділяється попередженню податкових порушень, а не застосуванню санкцій. Податковий контроль в зарубіжних країнах спрямований на максимізацію податкових надходжень шляхом забезпечення дотримання податкового законодавства, зменшення кількості податкових порушень та скорочення кількості платників податків, які недотримуються податкового законодавства [49].

Вивчення досвіду організації податкового контролю в інших країнах показало, що найбільшої ефективності в сучасних умовах досягає створення інституту спеціалізованих інспекторів, відповідальних за надання допомоги платникам податків. Цей ефект досягається не за рахунок збільшення тиску на платників податків, а за рахунок створення нової системи взаємовідносин, яка гарантує персоніфікований підхід до кожного платника податків [49].

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі наведено теоретичне узагальнення і вирішення наукового завдання, що полягає у дослідженні питань розвитку та запровадженні сучасного підходу до контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів та на цій основі розробці практичних рекомендацій щодо підвищення його фіскальної та регулятивної ефективності в Україні. Основні науково-теоретичні та практичні результати проведеного дослідження полягають у такому:

1. Проаналізовано концептуальні засади важливості елементу контролю у фінансовій сфері, яким є податковий контроль, як система, спрямована на забезпечення податкової дисципліни, досягнення правильного нарахування та сплати податків, протидію та попередження ухилення від сплати податків платників податків, дотримання обов'язкових строків сплати до бюджету, її подальше сплату. Узагальнено підходи науковців до визначення адміністрування податків. Наголошено якою є проблематика контрольної роботи податкових органів. Охарактеризовано особливості адміністрування акцизного податку, які полягають у використанні комплексного підходу до його покращення.

Проаналізовано важливість податкового контролю в загальній фінансовій сфері в Україні через яку назріла необхідність адаптації державного контролю у сфері оподаткування до сучасних вимог, викликів, пов'язаних зі світовою кризою та вдосконалення правового регулювання міждержавних економічних відносин та громадянами.

Визначено, що згідно ПКУ «Податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових

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

Виявлено проблеми контролю податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів, серед яких є неефективність контролю за виробництвом та обігом підакцизної продукції, відсутність співпраці з виробниками, відсутність для ефективного контролю та неправильне застосування ставок податку, використання різноманітних прийомів ухилення від сплати податків, проблеми з визначенням обсягів виробництва чи обігу оподатковуваної продукції через неякісне ведення суб'єктами господарювання обліку та звітності, неоднозначність податкового законодавства щодо оподатковуваної продукції та недостатня адаптованість до змін у цьому секторі економіки.

Зазначено, що незважаючи на проблеми в процесі управління, які знижують фіскальну ефективність податку, акцизний податок є дуже важливим для формування дохідної частини бюджету України.

2. Оцінено надходження акцизного податку до зведеного бюджету, які у 2019-2022 роках становили в середньому 146,68 млрд. гривень (рис. 1).

Виявлено, що акцизні надходження до зведеного бюджету щороку зростали, але у 2022 році цей показник суттєво знизився.

Визначено, що у 2019-2022 роках активно змінювалася ставка акцизного податку на тютюнові вироби, тоді як інші ставки змінилися лише у 2022 році.

3. Досліджено, що стейкхолдери – це різні групи осіб або організацій, які мають інтерес та вплив на ефективність та результативність податкового контролю в цьому сегменті. Основними стейкхолдерами процесу є:

1. Державна податкова служба
2. Платники податків (підприємства-виробники підакцизних товарів)
3. Споживачі та Громадські організації
4. Місцеві органи влади
5. Міжнародні організації та партнери
6. Експертна спільнота та науковці
7. Професійні асоціації та галузеві організації

4. Розкрито стратегічні цілі контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів: адаптація державного адміністрування у сфері акцизного податку до сучасних вимог та впровадження покращеної технічної бази.

5. Проаналізовано індикатори результативності та, що ними виступають: досягнення фінансових цілей, забезпечення відповідності нормативам і законодавству, зниження ризику порушень та обману, кількість та ефективність заходів з попередження порушень, підвищення ефективності адміністративних процесів, стимулювання відповідальності бізнесу, захист інтересів споживачів та громадськості, ступінь автоматизації контролю, виявлення та усунення системних недоліків, підвищення рівня довіри до податкової системи, рівень задоволеності платників податків, впровадження сучасних технологій та інновацій, ступінь відповідності платників податків, кількість та якість проведених аудитів, час реакції на порушення, рівень виявлення контрабанди та тіньового бізнесу, зниження можливостей корупції та виявлення ризиків та прогалин у законодавстві.

6. Визначено податкові орієнтири та засвоєно, що у країнах ЄС є широке використання запровадженої єдиної інформаційної системи EMCS, у якій реєструються всі переміщення підакцизних товарів до моменту випуску їх у безмитний обіг. Для забезпечення належного виконання зобов'язань у суб'єктів торгівлі, які виробляють, переробляють та використовують підакцизні товари, проводиться багато різних видів перевірок, виробництво, закупівля та реалізація. імпорт, експорт та інша діяльність з ними.

Загальна ефективність акцизного оподаткування у країнах ЄС (як і в Україні) безпосередньо залежить від ефективності контрольно-наглядової діяльності на ринку алкогольних напоїв та тютюнових виробів, яка в країнах ЄС та ОЕСР здійснюється у формі виїзних податкових перевірок та податкового нагляду. Виїзні податкові перевірки мають на меті забезпечити точне виявлення податкових випадків. Основною їх складовою є аналіз документів, пов'язаних із веденням господарської та податкової діяльності.

Податковий нагляд – це тривалий процес (не обмежений у часі). Це низка встановлених заходів із менш суворими формальними вимогами, ніж виїзні перевірки. Метою проведення податкового нагляду є насамперед уникнення втрат надходжень від акцизного податку. Слід зазначити, що в окремих випадках податковий нагляд може бути перекваліфікований у виїзну перевірку без необхідності попереднього призначення такої перевірки.

У процесі адміністрування податків контролюючий орган зобов'язаний забезпечити інформаційний, правовий і консультаційний супровід платника щодо сплати податку, і лише в разі несплати податку здійснювати заходи щодо стягнення податкового боргу.

7. Окреслено, що основними недоліками контрольної роботи податкових органів у сфері оподаткування підакцизних товарів є: недостатність ресурсів, системні прогалини та лазівки в законодавстві, низька обізнаність та навички персоналу, низька автоматизація, недостатня координація між різними органами, недостатня співпраця між підприємствами-виробниками підакцизних товарів та податковими органами, корупція, нестабільна економічна ситуація, брак ефективного регулювання та нагляду, відсутність норм впливу на недобросовісних учасників ринку у сфері обігу підакцизних товарів.

8. Запропоновано шляхи вдосконалення серед яких, широке використання автоматизованих систем управління розподілом акцизного податку є загальною тенденцією реалізації акцизної політики в багатьох розвинених країнах. Беззаперечними перевагами є оперативність, ефективність, точність, охоплення, мінімізація корупційних ризиків тощо.

При впровадженні автоматизованих систем управління в Україні особливо важливо враховувати існуючі кращі міжнародні практики. Наприклад, створення та широке використання системи EMCS в ЄС, окрім контрольних цілей, забезпечує дотримання принципу вільного руху товарів на єдиному європейському ринку на основі відстрочки сплати акцизного збору та його сплати в країні кінцевого споживання.

Крім того, країни-члени ЄС постійно обмінюються інформацією про обсяги підакцизних товарів, що перебувають в обігу. Використання системи EMCS є обов'язковим для поставок товарів між країнами-членами ЄС. В Україні, слід запровадити систему відстрочки платежу, зокрема, для груп найменувань, які не потребують маркування (спирт, нафтопродукти, газ та електроенергія).

Механізм солідарної відповідальності робить виробників та оптових посередників байдужими до мінімізації сплати акцизного податку та гарантує подвійний контроль за рухом акцизного податку.

На часі розробка механізмів більш ефективного адміністрування акцизного податку на тютюнові вироби, зменшення обсягів нелегальної торгівлі та збільшення надходжень до бюджету. Важливою умовою при цьому є максимальне узгодження інтересів держави, місцевих громад, виробників та споживачів підакцизних товарів.

Триває процес податкової реформи, спрямований на модернізацію та оптимізацію податкової системи в цілому, акцизного оподаткування та його адміністрування; відповідно до зобов'язань в рамках Угоди про асоціацію між Україною та ЄС триває наближення податкового законодавства України до права ЄС.

Впровадження положень ПКУ відбувалося системно, паралельно зі змінами в інституційному середовищі та функціонуванні товарного ринку. Наприклад, до Податкового кодексу були внесені зміни відповідно до ЗУ «Про ринок електричної енергії». Водночас, незважаючи на постійне уточнення та адаптацію податкового законодавства з метою вдосконалення адміністрування акцизного податку, поступові зміни відповідно до практики європейських країн все ще не повною мірою враховують стан інституційного середовища вітчизняної економіки.

Заходи податкового контролю, що вживаються українськими податковими органами, не завжди дають очікувані результати.

У податковій системі зворотний зв'язок між контролюючими органами та платниками податків є головною умовою повного та успішного виконання завдань контролю, а основним інструментом такого зворотного зв'язку є контроль.

Необхідно забезпечити безперервний обмін інформацією між контролюючими органами та платниками податків, тобто запровадити громадський контроль за діяльністю контролюючих органів, процедурами проведення контролю, правами та обов'язками сторін, обов'язкове оприлюднення інформації про результати контролю в мережі Інтернет, надання безкоштовних консультацій платникам податків з питань здійснення контролю, створення єдиної інформаційної інфраструктури з питань контролю. Також необхідно законодавчо закріпити створення єдиної інформаційної інфраструктури з питань аудиту. Це сприятиме дотриманню законодавства всіма учасниками перевірконого процесу.

Жодній країні світу не вдалося повністю зібрати податки зі своїх громадян. Про це свідчить створення спеціальних організацій, основним завданням яких є забезпечення дотримання податкового законодавства. Однак надходження до бюджету значною мірою визначаються національним менталітетом і чітко визначеними нормами.

Діяльність іноземних податкових органів та персоналу оцінюється на основі чітких критеріїв, які допомагають підвищити ефективність податкового контролю. Основна увага приділяється попередженню податкових порушень, а не застосуванню санкцій.

Вивчення досвіду організації податкового контролю в інших країнах показало, що найбільшої ефективності в сучасних умовах досягає створення інституту спеціалізованих інспекторів, відповідальних за надання допомоги платникам податків. Цей ефект досягається не за рахунок збільшення тиску на платників податків, а за рахунок створення нової системи взаємовідносин, яка гарантує персоніфікований підхід до кожного платника податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Коротун В.І., Брехов С.С., Новицька Н.В. Трансформація акцизного політики України: *монографія*. Національний університет ДПС України. 2015.
2. Білан С.В., Лісовий Г.О., Мацюк В.Я., Данілик В.Ф., Стороженко С.А., Чмелюк В.В. Протидія правопорушенням у сфері виробництва та обігу підакцизних товарів: *навчальний посібник*. 2019.
3. Андрієнко Катерина, Артюх Оксана. Проблемні аспекти сучасної податкової системи України. *International Science Journal of Management, Economics & Finance*. 2023. №4. URL: <http://surl.li/pikwj>
4. Хуткий О.В., Левчук С.В. Правові аспекти вдосконалення податкового контролю в Україні. *Порівняльно-аналітичне право*. 2015. URL: <http://surl.li/pikwe>
5. Качула С.В., Щирий Г.Л. Адміністрування акцизного оподаткування в Україні: сутність та перспективи розвитку. *Економіка та підприємництво*. 2020. №3 (114). URL: <http://surl.li/pikvy>
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
7. Буць В.О. Розслідування незаконного виробництва та обігу товарів підакцизної групи: фіскальна ефективність, правозастосовна діяльності та проблематика діяльності системи податкових органів в Україні. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. URL: <http://surl.li/pikww>
8. Дубовий Є.О. Поняття, роль та значення контрольно-наглядової діяльності правоохоронних органів у сфері обігу підакцизних товарів: *наукові записки. Серія: право*. 2019. URL: <http://surl.li/pikvr>
9. Юрчишена Л.В., Шевчук Ю.І. Концептуальні засади адміністрування та фіскальний потенціал акцизного податку в Україні. *Фінанси, облік, банки*. 2019. №1 (24). с.102-112. URL: <http://surl.li/pikvl>

10. Кузьміна Н. Проблеми адміністрування акцизного податку в Україні. *Вісник Вінницького навчально-наукового інституту економіки THEU*. URL: <http://surl.li/pikvf>
11. Романишин М. Ф. Експертиза здійснення операцій з підакцизними товарами. *Випускна кваліфікаційна робота*. 2019. URL: <http://surl.li/pikva>
12. Калюта Н.Ф. Організаційна та контрольна-економічна робота податкових органів щодо розширення бази оподаткування. *Кваліфікаційна робота*. 2022. URL: <http://surl.li/pikuw>
13. Про ліцензування видів господарської діяльності: Закон України від 02.03.2015 р. № 222-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19#Text>
14. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного, і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального: Закон України від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР. URL: <http://surl.li/gvyxv>
15. Про затвердження Правил роздрібної торгівлі алкогольними напоями: Постанова Кабінету Міністрів України від 30.07.1996 р. № 854-96-п. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/854-96-%D0%BF#Text>
16. Бернадін В.А. Нормативно-правове забезпечення протидії правопорушенням у сфері обігу підакцизних товарів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. URL: <http://surl.li/pikuq>
17. Доходи зведеного бюджету за 2019 рік. Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/zvit_2019.pdf
18. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів: Закон України від 08.11.2018 р. № 2611-VIII. URL: <http://surl.li/pilde>
19. Доходи зведеного бюджету за 2020 рік. Міністерство фінансів України. URL: <http://surl.li/fwccw>
20. Про ринок електричної енергії : Закон України від 13.04.2017 р. № 2019-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2019-19#Text>

21. Доходи зведеного бюджету за 2021 рік. Міністерство фінансів України.
URL: <http://surl.li/pikzz>
22. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо справляння податків і зборів, інших обов'язкових платежів, об'єктом оподаткування яких є транспортні засоби: Закон України від 15.04.2021 р. № 1402-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-20#Text>
23. Доходи зведеного бюджету за 2022 рік. Міністерство фінансів України.
URL: <http://surl.li/pilah>
24. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 03.03.2022 р. № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>
25. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12.05.2022 р. №2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>
26. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>
27. Про внесення змін до розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо ставок акцизного податку на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 21.09.2022 р. № 2618-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2618-20#Text>
28. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон України від 24.03.2022 р. №2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>

29. Організаційна структура. Головне управління ДПС у м. Києві. URL:
<https://kyiv.tax.gov.ua/data/material/000/617/736720/Struktura.pdf>
30. Слабик А.П. Податкові злочини та методи їх протидії. *Курсова робота*. 2017. URL: <http://surl.li/pikug>
31. Публічний звіт ДПС за 2022 рік. Державна податкова служба України. URL:
<https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/657704.html>
32. Селюкова С.М. Правопорушення у сфері оподаткування: причини та прагматика протидії. *Магістерська програма*. 2017. URL: <http://surl.li/pikud>
33. Оцінка діяльності ДПС. Державна податкова служба України. 2022. URL:
<https://tax.gov.ua/data/files/275144.pdf>
34. Бернадін В.А. Зарубіжний досвід протидії правопорушенням у сфері обігу підакцизних товарів: *Право і суспільство*. 2019. №6. URL: <http://surl.li/pikty>
35. Коротун В. І., Новицька Н. В., Кошук Т. В., Хлебнікова І. І. Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР: *наукове видання*. 2017. URL: <http://surl.li/piktu>
36. Савчук Олена. Досвід адміністрування податкових надходжень у країнах з розвинутою економікою. *Економічний вісник університету*. 2019. №30. С.207-214. URL: <http://surl.li/piktn>
37. Коптєва Г.М., Андрієнко К.С. Адміністрування акцизного податку: сучасні тенденції та міжнародний досвід. *Інформаційні технології: наука, техніка, технологія, освіта, здоров'я*. 2021. Ч. III. URL: <http://surl.li/piktk>
38. Final report on the Results of Parallel Audits of Excise Duty Administration in the Slovak Republic and in the Czech Republic. 2017. URL: <http://surl.li/pikth>
39. Атаманчук Н.І., Монаєнко А.О. Акцизне оподаткування тютюнових виробів в Україні: правові проблеми та шляхи їх урегулювання. *Нове українське право*. 2021. №5. URL: <http://surl.li/piktc>
40. Корупція в Україні 2022: розуміння, сприйняття, поширеність. Національне агентство з питань запобігання корупції. *Звіт за результатами опитування населення та бізнесу*. С.142-147. URL: <http://surl.li/jqxql>

- 41.Боровик П.М., Колотуха С.М., Бечко В.П. Вдосконалення механізму податкового регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2013. №3. URL: <http://surl.li/piksw>
- 42.Про затвердження Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015 - 2018 роки: Наказ Державна фіскальна служба України від 12.02.2015 р. №80. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0080872-15#Text>
- 43.Карпенко С. П. Сутність та особливості акцизного оподаткування: світовий досвід та перспективи в Україні. *Економіка та держава*. 2015. №3. С.117-121. URL: <http://surl.li/piksm>
- 44.Бухарінова І. А., Пономарьова Т. В. Шляхи удосконалення механізму контролю обігу підакцизних товарів. *Матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної інтернет конференції, присвяченої пам'яті професора, заслуженого працівника вищої школи*. 2020. С.295-297. URL: <http://surl.li/piksf>
- 45.Щирий Г. Л. Потенціал акцизного оподаткування у системі формування бюджетних ресурсів. *Дисертація*. 2022 URL: <http://surl.li/piksb>
- 46.Швабій К. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Структура та характерні риси нелегального ринку сигарет в Україні в контексті впливу акцизного навантаження на тютюнові вироби: *Фінанси, облік, оподаткування*. 2021. №7. С. 196 – 208. URL: <http://surl.li/pikrv>
- 47.Луцик А.М. Адміністративні процедури у сфері оподаткування в Україні. *Дисертація*. 2015. URL: <http://surl.li/pikro>
- 48.Сидоренко Т. О. Вдосконалення механізму здійснення податкового контролю в Україні. *SCImago Journal & Country Rank*. 2012. URL: <http://surl.li/pikrc>
- 49.Кух О. Ю. Податковий контроль в системі протидії ухилення від оподаткування. *Дипломна робота*. 2014. URL: <http://surl.li/pikqv>
- 50.Буряк П.Ю., Карпінський Б.А., Залуцька Н.С., Білінський В.З. Податковий контроль: *підручник*. 2007. с. 608

ДОДАТКИ

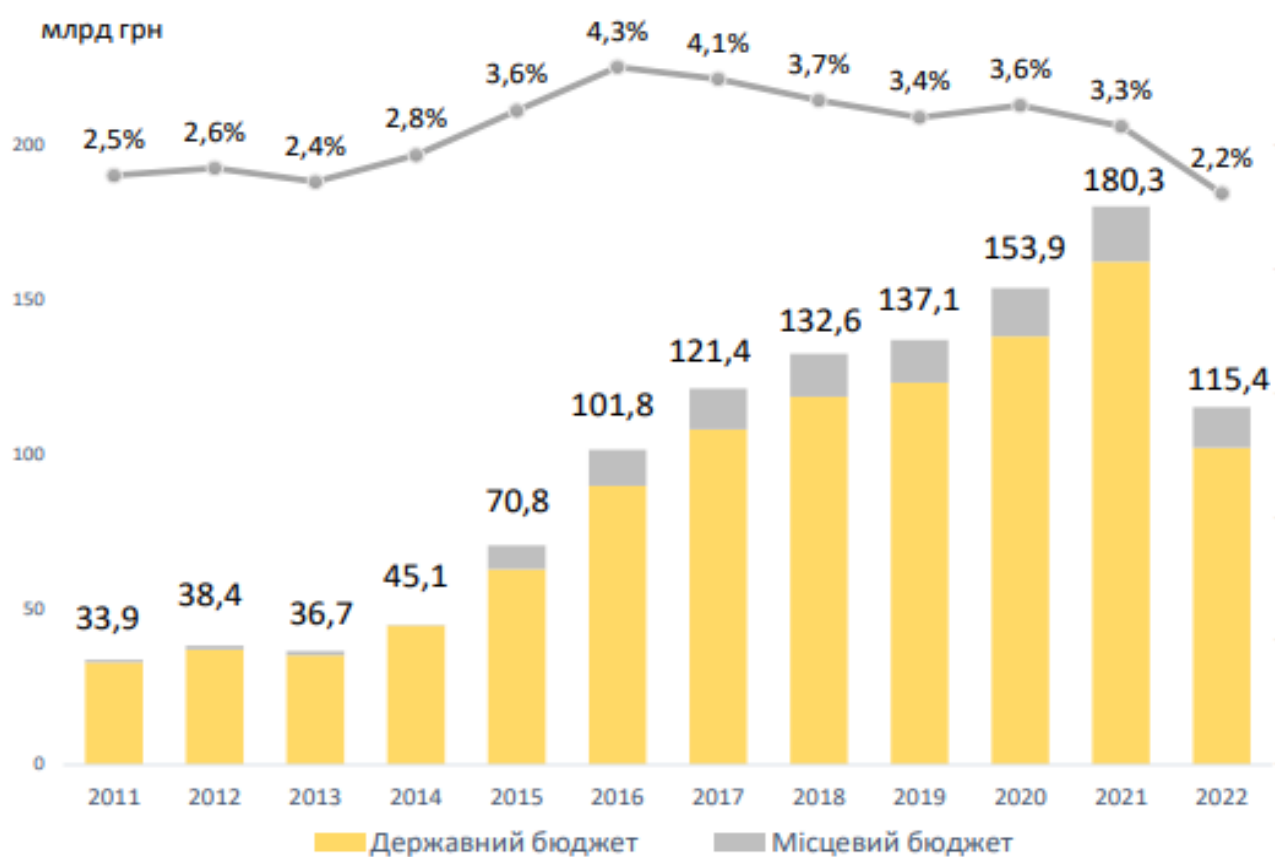


Рис. А. 1. Надходження акцизного податку до зведеного бюджету та їх частка у ВВП [23]

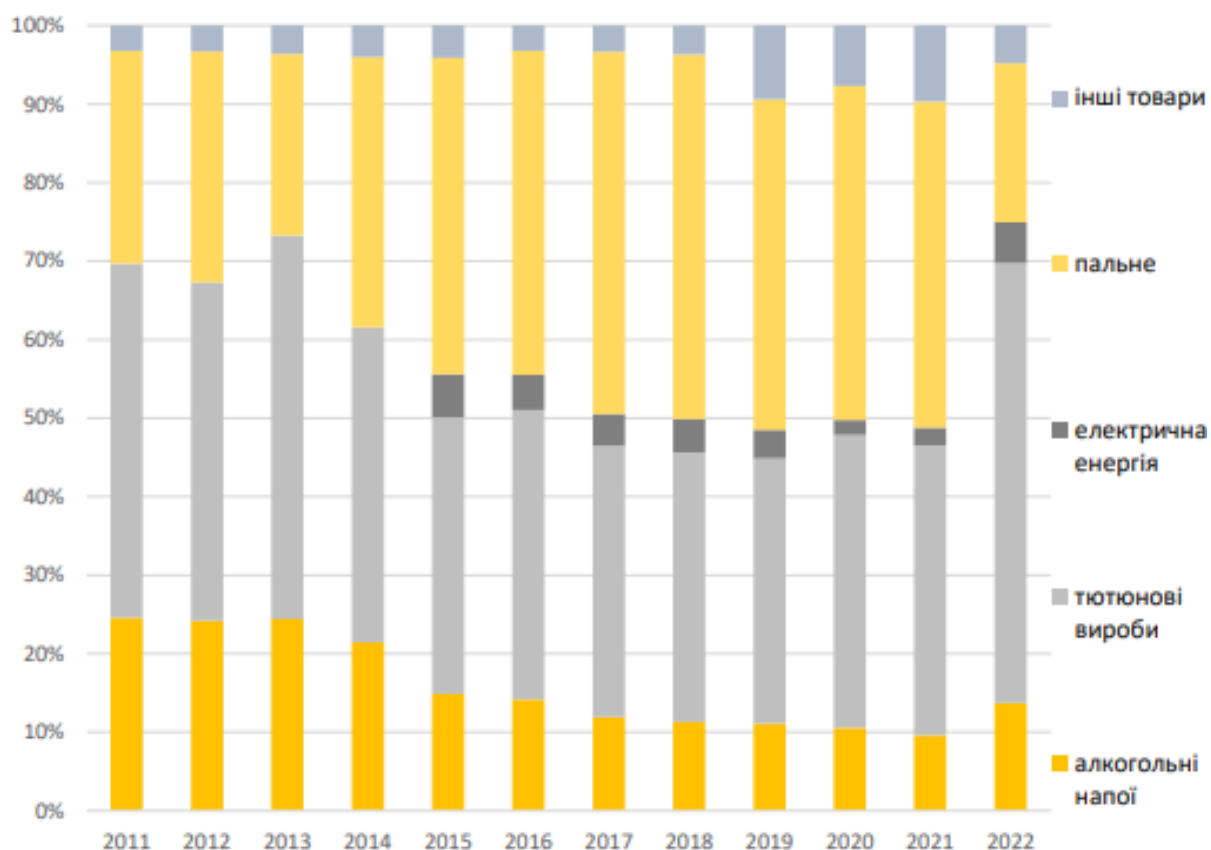


Рис. Б. 1. Структура надходжень акцизного податку до зведеного бюджету без урахування акцизного податку з роздрібної торгівлі [23]