

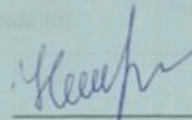
**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

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

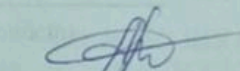
ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА

на тему: «Запровадження сучасних технологій адміністрування акцизного податку в контексті підвищення його фіскально-регулятивного потенціалу»

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ФМФА-21-1,
спеціальності 072 «Фінанси, банківська
справа та страхування»,
ОПП «Фіскальне адміністрування»
Науковий керівник

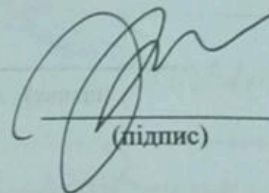

(підпис)

Шейко Наталя
Михайлівна


(підпис)

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

Керівник освітньо-професійної
Програми


(підпис)

Швабій
Костянтин
Іванович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри фіскального адміністрування
протокол від «20» 01 2023 № 10

Завідувач кафедри
фіскального адміністрування


(підпис)

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Ірпінь – 2023

Реєстрація № 13 20.01.2023 [підпис]
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 20.01.2023 [підпис]
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 95/А/5 08.02.2023 [підпис]
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: [підпис]
(підпис)

І.І. Романов
(ініціали, прізвище)

Члени комісії:

[підпис]
(підпис)

К.І. Швабій
(ініціали, прізвище)

[підпис]
(підпис)

Т.В. Тучак
(ініціали, прізвище)

[підпис]
(підпис)

Ю.В. Панура
(ініціали, прізвище)

Секретар
комісії

[підпис]

М.В. Ірчи

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ 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	28		Гурак М.В. [підпис]
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	47		

ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ

1.Доповідь	від 0 до 10	10		Романов І.А. Швабій К.І. Гурак М.В. Ганура Ю.В. Яремко М.В.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	9		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	48		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	95		

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

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
95	A	5 (відмінно)	08.02.2023	Романов І.А. Швабій К.І. Гурак М.В. Ганура Ю.В. Яремко М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

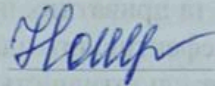
Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	3 (задовільно)
60-69	D	
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 072 «Фіскальне адміністрування»

Затверджую

В.о. завідувача кафедри



Іванишина О.С.

« 01 » 02 2022

**Завдання на випускню кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувачу вищої освіти
Шейко Наталя Михайлівна**

1. Тема випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи:

«Запровадження сучасних технологій адміністрування акцизного податку в контексті підвищення його фіскально-регулятивного потенціалу».

2. Затверджена наказом ректора від 25.10.2022 № 1070.

3. Строк здачі закінченої роботи - 24.01.2023.

4. Цільова установка дослідження сучасних технологій адміністрування акцизного податку в контексті підвищення його фіскально-регулятивного потенціалу.

Метою дипломної роботи є дослідження питань розвитку та запровадження сучасних технологій адміністрування акцизного податку та на цій основі розробка практичних рекомендацій щодо підвищення його фіскальної та регулятивної ефективності в Україні.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є: система фінансово-економічних відносин, які виникають між платниками податків і державою в процесі адміністрування акцизного податку.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти розвитку сучасних технологій в адмініструванні акцизного податку в Україні.

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

5. Перелік графічного матеріалу – 5 таблиць, 8 рисунків.

6. Зміст випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік питань кожним розділом):

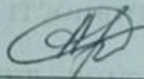
1. Концептуальні засади адміністрування акцизного податку
2. Оцінка фінансових ризиків адміністрування акцизного податку в Україні
3. Стейкхолдер-підхід до адміністрування акцизного податку в контексті досягнення балансу публічних та приватних інтересів
4. Стратегічні цілі ефективного адміністрування акцизного податку
5. Прагматика та результативність адміністрування акцизного податку в Україні
6. Податкові аспекти аспис ЄС як орієнтири удосконалення адміністрування акцизного податку в Україні
7. Основні недоліки механізму адміністрування акцизного податку в Україні
8. Шляхи вдосконалення механізму та впровадження сучасних технологій адміністрування акцизного податку

7. Календарний план виконання роботи:

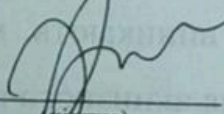
№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми дипломної роботи та написання заяви на її затвердження	25.01.22	25.01.22
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання дипломної роботи	02.02.22	02.02.22
3.	Узгодження плану дипломної роботи з керівником	18.02.22	18.02.22
4.	Підготовка I розділу дипломної роботи та подання її керівнику	15.04.22	15.04.22
5.	Підготовка II розділу дипломної роботи та подання її керівнику	14.06.22	14.06.22
6.	Підготовка III розділу дипломної роботи та подання її керівнику	21.11.22	21.11.22
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	14.12.22	14.12.22
8.	Отримання відгуку наукового керівника	24.01.23	24.01.23
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	14.12.22	14.12.22
10.	Отримання зовнішньої рецензії	27.01.23	27.01.23
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	31.01.23	31.01.23
12.	Попередній захист роботи	27-28.12.22	27-28.12.22
13.	Захист дипломної роботи	07-08.02.23	07-08.02.23

Дата видачі завдання « 02 » лютого 2022

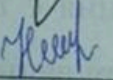
8. Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи


(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) Шейко Н. М.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ.....	7
ВСТУП.....	8
1. Концептуальні засади адміністрування акцизного податку	12
2. Оцінка фінансових ризиків адміністрування акцизного податку в Україні	17
3. Стейкхолдер-підхід до адміністрування акцизного податку в контексті досягнення балансу публічних та приватних інтересів	24
4. Стратегічні цілі ефективного адміністрування акцизного податку	29
5. Прагматика та результативність адміністрування акцизного податку в Україні	32
6. Податкові аспекти аспис ЄС як орієнтири удосконалення адміністрування акцизного податку в Україні	39
7. Основні недоліки механізму адміністрування акцизного податку в Україні	47
8. Шляхи вдосконалення механізму та впровадження сучасних технологій адміністрування акцизного податку.....	54
ВИСНОВКИ	61
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	69
ДОДАТКИ	76

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

АЗС – автозаправочні станції;

АП – акцизний податок;

ДПС України – Державна податкова служба України;

ЄРПН – Єдиний реєстр податкових накладних;

ПКУ – Податковий кодекс України;

Протокол FCTC – Протокол про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами (Framework Convention on Tobacco Control);

РКБТ ВООЗ – Рамкова конвенція ВООЗ із боротьби проти тютюну;

СГ – суб'єкти господарювання;

ТВЕН – тютюновмісні вироби для електричного нагрівання;

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

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний соціально-економічний розвиток України у воєнних умовах потребують впровадження нових підходів до податкового адміністрування акцизного податку, реформування якого є невід’ємною частиною загальної акцизної політики. Адже, акцизний податок є одним із найризикованіших податків з погляду на формування дохідної частини бюджету: що викликано специфікою підакцизної продукції на ринку, постійними змінами законодавчої бази та зниженням результативності державного регулювання.

Підвищення ефективності акцизного оподаткування можливе завдяки удосконаленню механізму його справляння та окремих процедур адміністрування, зокрема виваженому підвищенні розміру ставок акцизного податку; спрощенні конструкції акцизного податку, встановленні економічно обґрунтованих податкових пільг та посилення контролю за їх цільовим використанням, діджиталізації процесу адміністрування акцизного податку тощо. Також необхідним є впровадження в національне законодавство інноваційних інструментів державного контролю, що дозволить не лише знизити рівень тіньового обігу підакцизних товарів та відповідно підвищити фінансові ефекти акцизного податку, а й стане основою для комплексної реалізації заходів, спрямованих на використання регулятивного потенціалу акцизного оподаткування в Україні.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Теоретичним та практичним питанням акцизного оподаткування приділяється багато уваги в науковій літературі. Серед вітчизняних науковців окремі аспекти справляння та адміністрування акцизного податку досліджували такі вчені як Богдан Т. [4], Боровик П.М. [6], Карпенко С. [15], Коротун В. І. [17], Макаренко В. [18], Пислиця А. В. [22], Соколовська А. [24], Юрчишена Л.В. та Шевчук Ю.І. [44] та багатьох інших. Проте акцизне оподаткування не втрачає своєї актуальності та потребує постійного дослідження та наукового

моніторингу проблем адміністрування акцизного податку та необхідності вдосконалення механізму його справляння.

Метою дипломної роботи є дослідження питань розвитку та запровадження сучасних технологій адміністрування акцизного податку 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 фіскальні ризики адміністрування акцизного податку в Україні;
- застосувати стейкхолдер-підхід до адміністрування акцизного податку в контексті досягнення балансу публічних та приватних інтересів;
- розкрити стратегічні цілі ефективного адміністрування акцизного податку;
- проаналізувати практичні аспекти та результативність адміністрування акцизного податку в Україні;
- визначити податкові аспекти Acquis ЄС як орієнтири удосконалення адміністрування акцизного податку в Україні;
- окреслити основні недоліки механізму адміністрування акцизного податку в Україні;
- запропонувати шляхи вдосконалення механізму та впровадження сучасних технологій адміністрування акцизного податку.

Об'єкт дослідження є система фінансово-економічних відносин, які виникають між платниками податків і державою в процесі адміністрування акцизного податку.

Базою дослідження є Головне управління ДПС у м. Києві.

Предмет дослідження є теоретичні та практичні аспекти розвитку сучасних технологій в адмініструванні акцизного податку в Україні.

Методи дослідження. Процес дослідження ґрунтувався на системному та логічному підходах до наукового пізнання сукупності явищ і процесів, пов'язаних із адмініструванням акцизного податку. У дослідженні для

досягнення поставленої мети та вирішення визначених завдань використовувались загальнонаукові та спеціальні методи, зокрема: індукція, дедукція, історичний – при аналізі передумов виникнення та еволюції акцизного оподаткування; порівняння, узагальнення, групування, метод класифікацій та логічного аналізу – при визначенні економічної сутності акцизного податку та його характерних рис, дослідженні іноземного досвіду акцизного оподаткування; аналіз, синтез – для розгляду елементів механізму справляння податку, системи адміністрування акцизного податку, виявлення факторів, що мають вплив на об’єкт дослідження; статистично-економічний, економічний аналіз – для аналізу фіскальної ефективності та регулятивних ефектів акцизного податку; графічний – для візуалізації подання статистичного матеріалу та схематичного зображення теоретичних і практичних положень дослідження; експертних оцінок – для оцінки та прогнозування наслідків змін у законодавстві з окремих питань дослідження; абстрактно-логічний – для узагальнення і формування висновків та пропозицій щодо вдосконалення адміністрування акцизного податку.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що представлені напрямки удосконалення механізму справляння та адміністрування акцизного податку в Україні можуть бути використані в:

- освітньому процесі – під час вивчення та викладання навчальних дисциплін «Податкова систем», «Адміністрування податків і платежів», а також підготовки лекцій і навчальних посібників з цих дисциплін;
- науково-дослідній сфері – здійснення подальших наукових розробок щодо проблематики дослідження;
- правотворчій сфері – використання положень дипломної роботи щодо удосконалення законодавства, що регламентує адміністрування акцизного податку.

Апробація результатів дипломної роботи. Основні теоретичні положення та практичні результати роботи апробовані автором в інтернет-конференції «Фіскальна політика: досягнення, інновації та перспективи

розвитку» (м. Ірпінь, 20 жовтня 2022 р.) з публікацією на тему «Оцінка фіскальних ризиків адміністрування акцизного податку в Україні».

1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ

Адмініструванню акцизного податку належить особливе місце в системі державної фінансової політики. Оскільки, за допомогою здійснення ефективного механізму його справляння можна досягти мінімального втручання в економічну активність суб'єктів господарювання на ринку підакцизних товарів та, відповідно, підвищити фінансовий та регулятивний потенціал акцизного оподаткування.

Наразі механізм справляння акцизного податку не є досконалим. Основні проблеми його функціонування пов'язані, насамперед, зі зростанням фінансових можливостей та зменшенням регулятивного впливу цього платежу. Значна кількість неякісних підакцизних товарів на вітчизняному ринку та часті випадки їх нелегального обігу в Україну свідчать про недостатній рівень державного регулювання. Проблема посилюється тим, що в контексті загально-світових закономірностей використання антикризових фінансових інструментів та проведення податкових реформ, політика споживчого оподаткування в Україні виглядає недостатньо виваженою. Оскільки, потребує спрощення конструкції акцизного податку та нарощування адміністративного потенціалу щодо механізму його справляння, не вдаючись до підвищення податкових ставок.

Відповідно, проблема адміністрування акцизного податку в Україні потребує подальшого вивчення, і базується на впровадженні нових і систематизації існуючих методів, принципів та інструментів, що потребує формування концептуальних засад податкового адміністрування в сфері дослідження.

Першочерговим для вирішення цього завдання є чітке розуміння сутності поняття «податкового адміністрування» та визначення її складових і взаємозв'язків між ними. Розглядаючи теоретично поняття «адміністрування податків» в цілому, а тим більше адміністрування акцизного податку зокрема,

не можна обмежитися лише визначенням у Податковому кодексі України (далі - ПКУ). Так, згідно ст. 14.1.11 ПКУ адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [26].

Поняття «адміністрування» походить від латинського «*administratio*» і означає «управляти», «керувати», тобто адміністрування податків – це управління за допомогою наказів, розпоряджень, адміністративних, приказних форм і методів. Аналіз дефініцій «податкове адміністрування», що пропонуються різними науковцями, доводить, що більшість з них віддає перевагу саме управлінському і правовому аспектам (додаток А). Податкове адміністрування необхідно розглядати як систему податкових відносин, у процесі яких реалізуються управлінські функції працівників податкових органів щодо забезпечення ефективності функціонування податкової системи. Відштовхуючись від нього, адміністрування акцизного податку, на нашу думку, – це діяльність уповноважених підрозділів контролюючих органів із забезпечення повної і своєчасної сплати акцизного податку до бюджету.

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. Адміністрування акцизного податку – це процес, який включає інформаційно-правову складову, яка передбачає дотримання платниками нормативно-правової бази щодо порядку розрахунку і сплати акцизного податку, надання консультацій контролюючими органами

платникам, та фіскальну – забезпечення необхідної суми надходжень акцизного податку до бюджетів різних рівнів та контроль на всіх етапах його адміністрування.

Тому підійдемо до визначення концепції адміністрування акцизного податку як до системи взаємопов'язаних елементів, у процесі взаємодії яких відбувається реалізація управлінських функцій працівників податкових органів, направлених на забезпечення запланованого надходження акцизного податку до бюджету (додаток Б). Акцентуємо увагу, що забезпечення повної і своєчасної сплати означає не лише отримання запланованих сум, як вважають більшість науковців і практиків, а виконання платниками податкових зобов'язань у встановлений термін, на основі достовірно визначених об'єктів оподаткування [23]. Це і є, на наш погляд, метою адміністрування акцизного податку. Звісно, за кризових явищ в економіці, сума податків, визначена на основі реального об'єкта оподаткування, може бути меншою за заплановану. У такій ситуації процес адміністрування потребує розроблення виважених підходів до формування та реалізації акцизної політики країни.

Особливістю адміністрування акцизного податку є використання комплексу спеціального законодавства за допомогою якого здійснюється державне регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів. Зокрема, основні засади формування та реалізації державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів викладено в Законі України №481/95–ВР від 19.12.1995 «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» (далі – Закон України №481/95–ВР) [28] та ряду інших нормативно-правових актів в сфері акцизного оподаткування.

Концепція адміністрування акцизного податку базується на принципах, які закладені в її основу і відображають вихідні ідеї, положення теорії, економіко-правові норми, і включає принцип законності, фіскальної достатності, економічності, стабільності, рівномірності і зручності сплати.

Практична реалізація принципів покращить процес адміністрування акцизного податку і гармонізує взаємовідносини між платниками і контролюючими органами.

При цьому, реалізація механізму управління податковими відносинами орієнтовано на досягнення конкретних результатів. Виходячи з того, що основними функціями акцизного податку є фіскальна та регулятивна, податкове адміністрування має за мету повноцінне виконання вказаних функцій [31]. Якщо, фіскальна функція акцизного податку реалізується через забезпечення податкових надходжень у належних обсягах і належні строки, то регулятивна – через стимулюючі та дестимулюючі важелі регулювання окремих економічних явищ і процесів з урахуванням завдань державної соціально-економічної політики.

Метою концепції є спрощення процедури адміністрування акцизного податку в Україні шляхом: виконання планових податкових надходжень до бюджету; збільшення їх рівня за рахунок пошуку резервів та підвищення ефективності контролю; зростання податкових надходжень за рахунок прозорості процедури адміністрування; детінізації виробництва і реалізації підакцизних товарів через запровадження автоматизованої системи адміністрування.

Реалізація поставленої мети, завдань здійснюється відповідними методами адміністрування акцизного податку, кожен з яких є дієвим інструментарієм і підвищує ефективність реалізації основних функцій акцизного податку. До них варто віднести: реєстрація платників акцизного податку (ліцензування, атестація); правил виробництва та обігу підакцизної продукції (акцизні склади, марки акцизного податку, маркування, специфіка обладнання торгових приміщень, цифрові засоби контролю); порядку сплати податкових зобов'язань (авансова сплата при придбанні марок акцизного податку, податковий вексель); додаткового цінового регулювання (встановлення мінімальних / максимальних роздрібних цін) та спеціальної звітності (звіти за формами 1-РС, 2-РС, 3-РС, 1-ОА, 1-ОТ) [18].

Функціонування системи адміністрування акцизного податку має свої особливості, оскільки на його ефективність впливає цілий ряд факторів, від самого механізму податку (повноти відображення об'єктів оподаткування, бази оподаткування, ставок акцизного податку та рівня їх диференціації, наявності вилучень з загальних правил оподаткування), так і цілого ряду зовнішніх чинників – політичних, загальноекономічних, законодавчих, організаційних та ін. Все це вимагає розумного, виваженого підходу до управлінської діяльності працівників податкових органів у процесі реалізації їх повноважень, так як впливає не лише на фіскальну складову бюджету, а й забезпечує захист здоров'я і життя населення [35].

Нині в Україні існує низка чинників, які негативно впливають на якість податкового адміністрування акцизного податку. Основними з них є: недосконалість та нестабільність податкового законодавства; низький рівень платоспроможного попиту та його структура; поганий фінансовий стан значної кількості платників податків, що робить об'єктивно неможливим для них сплачувати податки повною мірою та спонукає їх до застосування схем мінімізації податкових зобов'язань; величина тіньового обігу підакцизних товарів; низька ефективність процедур державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів; негативне ставлення і недовіра платників податків до податкових органів, схильність до уникнення сплати податків та ухилення від оподаткування.

Отже, адміністрування акцизного податку вимагає комплексної стратегії вдосконалення механізму його справляння та впровадження сучасних технологій, які відповідатимуть концептуальним засадам акцизної політики. Це дозволить забезпечити податкові надходження акцизного податку до бюджету та сприятиме ефективному виконанні функції регулятора соціально-економічних процесів у державі.

2. ОЦІНКА ФІСКАЛЬНИХ РИЗИКІВ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

В умовах нестабільності та невизначеності соціально-економічної ситуації, впливу ряду факторів внутрішнього й зовнішнього середовища та існування кризових явищ важливою особливістю акцизного оподаткування є забезпечення податкових надходжень задля збалансування та стійкості державного бюджету України. Недосконалий механізм справляння та адміністрування акцизного податку ведуть до ризикованості наповнення доходної бази бюджетів усіх рівнів. Тому на сучасному етапі особливого значення набуває дослідження проблем розробки питання виникнення, аналізу та оцінки ризиків доходів бюджету і подальшого ефективного управління ними.

Фіскальними ризиками є чинники, які можуть призводити до відхилення доходів, видатків, дефіциту державного бюджету та державного боргу від запланованих показників. Повне представлення інформації про наявні фіскальні ризики у сфері адміністрування акцизного податку підвищує ступінь обґрунтованості наукових пропозицій і створює підґрунтя для вжиття адекватних заходів, спрямованих на мінімізацію можливого негативного впливу на бюджетні показники та забезпечення повного і вчасного фінансування основних зобов'язань держави [13].

Одним із основних показників оцінки ефективності адміністрування акцизного податку залишається рівень його мобілізації до бюджету країни. Дані для аналізу податкових надходжень, зокрема акцизного податку до Зведеного бюджету України за період 2016–2021 рр., наведено в табл. 1. Акциз є одним із важливих бюджетоформуючих податків. У 2021 р. доходи державного бюджету від акцизного податку становили 180,3 млрд грн або 12,4 % податкових надходжень і 10,8 % загальних доходів бюджету. Надходження акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання підакцизних товарів до місцевих бюджетів (5 % від продажу алкогольних

напоїв та тютюнових виробів) у 2021 р. становили 8,2 млрд грн, що на 14,9 %, або на 1,1 млрд грн, більше надходжень 2020 р.

Таблиця 1

Динаміка надходжень та частка акцизного податку в податкових надходженнях та доходах державного бюджету України упродовж 2016-2021 рр.*

Показники	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Доходи державного бюджету, млрд грн	782,9	1017,0	1184,3	1289,8	1376,7	1662,2
Податкові надходження, млрд грн	650,8	828,2	986,3	1070,3	1136,7	1453,8
Акцизний податок всього, млрд грн, т.ч.:	90,1	115,4	126,8	130,8	153,9	180,3
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	55,1	67,8	72,7	71,3	82,3	85,0
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	35,0	47,7	54,1	59,4	64,4	87,0
Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів	11,6	6,0	5,9	6,3	7,2	8,2
Частка АП у податкових надходженнях, %	13,8	13,9	12,9	12,2	13,5	12,4
Частка АП у доходах державного бюджету, %	11,5	11,4	10,7	10,1	11,2	10,8

*Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України.

При цьому, частка загального акцизу в структурі податкових надходжень протягом періоду дослідження коливалась в інтервалі від 13,8 % до 12,4 %, а в загальних доходах бюджету від 11,5 до 10,1 %, що свідчить про нестабільність формування структури доходної частини бюджету.

Основними категоріями підакцизних товарів в Україні є тютюнові вироби, спирт, алкогольні напої, пальне, електрична енергія та транспортні засоби. У структурі доходів від акцизного оподаткування найбільші частки забезпечують надходження акцизного податку на тютюн і тютюнові вироби – 36 %, та акциз на пальне – 42% (табл. 2). Зокрема, надходження акцизного податку з пального упродовж періоду дослідження мали тенденцію до зростання з 37 млрд грн в 2016 р. до 62,4 млрд грн в 2020 р., що зумовлено збільшенням обсягів реалізації пального та курс гривні по відношенню до євро. У 2018-2020 рр. ставки акцизного податку на пальне не змінювались і залишались на рівні 2017 р. При цьому відбувалось поступове заміщення бензину скрапленим газом та дизельним паливом внаслідок різниці в розмірі

ставок акцизного податку. Варто відмітити, що ринок пального наповнювався в основному за рахунок імпортованого пального. Зокрема, у зазначений період частка імпортованого пального становила 79,0% від загального обсягу реалізації пального [9].

Таблиця 2

Структура надходжень акцизного податку за групами підакцизних товарів упродовж 2016–2021 рр., %*

Групи підакцизних товарів	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Алкогільні напої	14,2	11,9	11,3	11,1	10,6	9,6
Тютюн та тютюнові вироби	36,9	34,5	34,4	33,8	37,3	39,3
Транспортні засоби	3,1	3,2	3,3	6,1	7,5	2,9
Електрична енергія	4,5	4,1	4,3	3,7	1,9	4,2
Пальне	41,3	46,1	46,4	42,1	42,5	32,7

**Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України.*

Зростання надходжень акцизного податку з вітчизняних товарів до зведеного бюджету передусім пояснюється збільшенням специфічних ставок та мінімального акцизного податкового зобов'язання з тютюнових виробів. Варто відзначити, що з 2015 р. ставки акцизного податку на тютюн і тютюнові вироби зазнають перманентного підвищення. І економічна криза 2020-2021 рр. жодним чином не вплинула на цей процес. Так, мінімальну податкову ставку на 1000 шт. сигарет було підвищено з 1011,35 грн у II півріччі 2019 р. до 1456,33 грн у 2021 р. та до 1747,6 грн у 2022 р. Крім того, у 2017 р. Законом України №2245-VIII про внесення змін до ПКУ [27] та деяких законодавчих актів було введено 7-річний план підвищення акцизу на тютюнові вироби до рівня ЄС відповідно до вимог Директиви Ради ЄС 2011/64/ЄС [47]. Зокрема, передбачалося щорічне зростання специфічної ставки акцизу на тютюнові вироби на 20% до 2025 р. Показово, що «просідання» доходів бюджету від акцизу в 2018-2019 рр., як і кризові події 2020-2021 р., не спонукали державу до перегляду цього рішення [4].

Крім того, протягом 2020–2021 рр. спостерігається зростання надходження акцизного податку з ввезених тютюнових виробів більше ніж у 2 рази до попереднього року. Відбулося це за рахунок збільшення обсягів

імпорту тютюновмісних виробів для електричного нагрівання (далі – ТВЕН), в т. ч. у 2019 р. – в 3,4 рази, у 2020 р. – ще у 1,5 рази. Суттєве збільшення імпорту ТВЕН витісняє споживання сигарет, які оподатковуються за вищою ставкою акцизного податку [9].

Також варто відмітити, що найбільше збільшення надходжень акцизного податку в розрізі видів підакцизних товарів у 2021 р. порівняно з 2020 р. забезпечено за рахунок електричної енергії (37,9 %, або 1,1 млрд грн) та лікєро-горілочаної продукції (9,0 %, або 0,57 млрд грн) [10].

Експерти ринку стверджують, що занадто швидке та стрімке підвищення ставок оподаткування тютюнових виробів і неспроможність держави протидіяти їх нелегальному виробництву та продажу призводять до зростання нелегального обігу підакцизної продукції. Так, за даними Kantar TNS у травні 2021 р. частка незаконного ринку тютюнових виробів склала 15,9%, що на 10 в. п. вище ніж у аналогічному періоді минулого року [20]. Високий рівень тіньового обігу, у свою чергу, пов'язаний з низькою купівельною спроможністю населення та слабкою адміністративною спроможністю держави. До найпоширеніших форм та методів ухилення від акцизного оподаткування варто віднести такі: фальсифікація, виготовлення контрафактних підакцизних товарів, контрабанда («незаконні білі»); «бутлегінг» (стосується тютюнових виробів та здійснюється окремими особами або невеликими організованими групами, а відстань переміщення сигарет коливається від короткої до середньої), фіктивний експорт, просування підакцизних товарів по ланцюгу постачання без сплати / або з частковою сплатою податків тощо [42]. Найбільш поширеними порушеннями, які виявляються під час перевірок контролюючими органами, є: зберігання тютюнових виробів та алкогольних напоїв без наявності марок акцизного податку; безліцензійна торгівля або складування підакцизних товарів у приміщеннях, не внесених до Єдиного державного реєстру місць зберігання; відсутність прибуткових документів на підакцизні товари та невидача касових чеків тощо [33].

Очевидно, що акцизний податок є одними з найбільш ризикових платежів з позиції його впливу на формування податкових надходжень, що викликано як специфікою використання спеціальних інструментів державного регулювання ринку підакцизних товарів, так і постійними змінами законодавчого поля, що регулює формування та реалізацію акцизної політики. Зокрема, стрімке підвищення ставок слабо впливає на доходи бюджету від акцизного податку. Про що доводять розрахунки експертів ринку. В результаті зіставлення реальних ставок акцизного податку на тютюнові вироби та реальних надходження до бюджету після нівелювання інфляційного впливу на номінальні показники було встановлено, що специфічна ставка акцизу в реальному вимірі з 2015 до 2021 рр. підвищилася на 118 %. Тоді як реальні доходи бюджету від цього податку зросли лише на 23 % [4].

Більш глибокий аналіз фіскальних ризиків доцільно здійснювати за допомогою відносних статистичних показників, що дозволяють проводити зіставлення різних явищ за їх структурою та динамікою. Для бюджетних показників важливим є співвідношення між плановими та фактичними значеннями. Рівень виконання плану за податковими надходженнями акцизного податку дозволяє оцінити відповідний відносний показник, який наведено на рис. 1.

Проведений аналіз показників Державного бюджету України за 2016–2021 рр. на основі відхилень фактичних даних від запланованих вказує на те, що податкові надходження акцизного податку були перевиконані. Це дозволило оцінити позитивно фіскальні ризики у формі додаткового (незапланованого) доходу для бюджету з відхиленням на початок періоду 10 %, і на кінець аналізованого періоду – 29,9 %. Проте, низьке зростання акцизних доходів упродовж 2017–2019 рр. свідчить про негативний вплив фіскальних ризиків унаслідок спаду економіки, зростання безробіття, інфляції, пандемії COVID-19 тощо. Відповідно, фіскальними ризиками є чинники, які можуть призводити до відхилення доходів, видатків, дефіциту державного бюджету та державного боргу від запланованих показників.

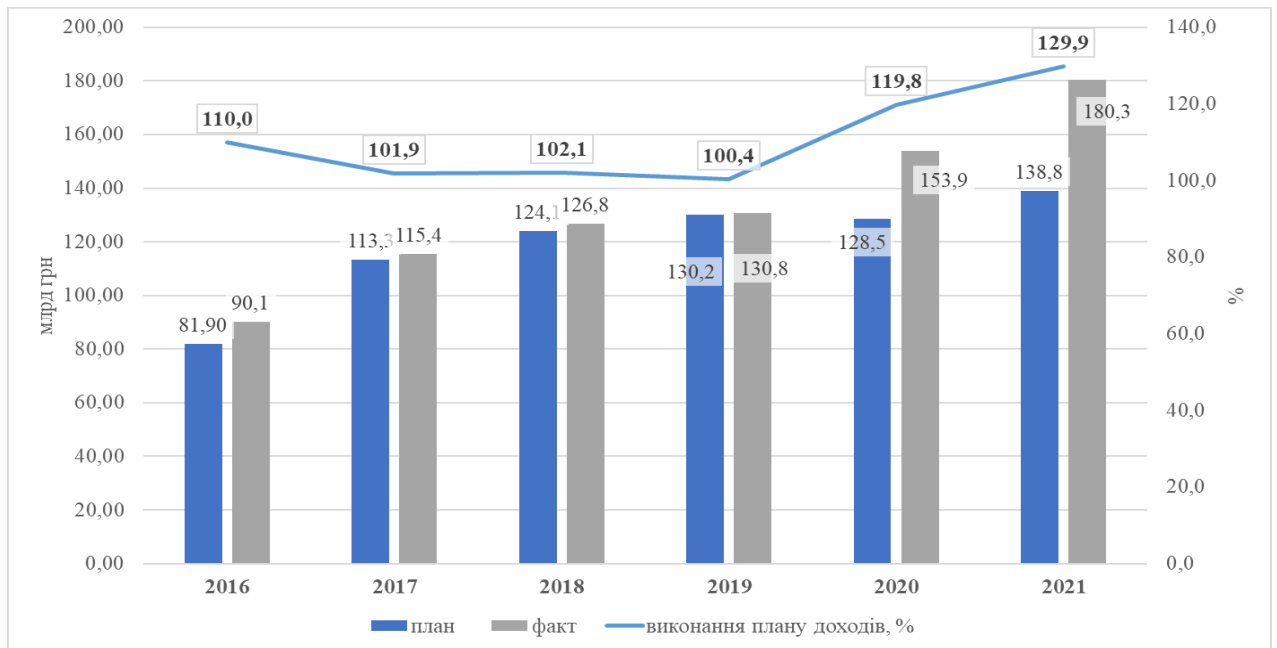


Рис. 1. Динаміка виконання плану за податковими надходженнями акцизного податку упродовж 2016–2021 рр.*

**Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України.*

Розрахунок ризику невиконання запланованих показників бюджету включає статистичний аналіз з використанням показників дисперсії, стандартного відхилення та коефіцієнта варіації [2]. На підставі опрацьованих звітних даних розрахуємо показники ризику надходжень акцизного податку в табл. 3.

Таблиця 3

Оцінка ризиків загальних податкових надходжень та доходів від сплати акцизного податку до Державного бюджету України упродовж 2016–2021 рр.*

Показники	Коефіцієнт виконання і-тої статті бюджету						Стандартне відхилення	Коефіцієнт варіації
	2016	2017	2018	2019	2020	2021		
Податкові надходження	1,29	1,31	1,30	1,27	1,38	1,56	0,109	8,05%
Акцизний податок	1,10	1,02	1,02	1,00	1,20	1,30	0,119	10,73%

**Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України.*

Оскільки єдиної методики для оцінки ризиків доходів бюджетів не існує, тому за основу шкали оцінки бюджетних ризиків обрано запропоновану

науковцями [14] градацію, згідно з якою виділяються чотири зони бюджетного ризику:

- безризикова зона (абсолютний збіг планових і фактичних значень бюджетних показників);
- зона допустимого ризику (рівень бюджетного ризику – до 10%);
- зона критичного ризику (рівень бюджетного ризику – 10%-25%);
- зона катастрофічного ризику (рівень бюджетного ризику – понад 25%).

Аналіз ризиків податкових доходів показав, що акцизний податок в зоні допустимого бюджетного ризику (8,05 %), а загальні податкові надходження – у зоні критичного ризику (10,73 %).

Основними факторами, що впливають на ризики доходів бюджету від акцизного податку, як свідчить аналіз, є наступні:

- економічні, фінансові кризи, зниження ділової активності, інфляційні процеси, воєнні конфлікти;
- зміни у споживанні підакцизних товарів, збільшення та зменшення обсягів їх легального виробництва, розмір ставок акцизного податку, податкові пільги;
- значний тіньовий сектор, що веде до скорочення податкової бази, ухилення від оподаткування;
- недосконалість бюджетного планування й прогнозування доходів, завищення планових показників інколи з політичною метою [2];
- низька ефективність механізму справляння та адміністрування акцизного податку.

3. СТЕЙКХОЛДЕР-ПІДХІД ДО АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В КОНТЕКСТІ ДОСЯГНЕННЯ БАЛАНСУ ПУБЛІЧНИХ ТА ПРИВАТНИХ ІНТЕРЕСІВ

Узагальнюючи результати попереднього розділу можна виокремити ключові чинники, що впливають на порядок і практику адміністрування акцизного податку в Україні. По-перше, фіскальна орієнтованість акцизного оподаткування в Україні, зокрема підвищення ставок акцизного податку обґрунтовувалося виключно потребою наповнення бюджету. По-друге, повна відсутність оцінки регуляторного впливу від розширення бази оподаткування (так званий адміністративний тягар), підвищення номінальних ставок (аналіз витрат і вигід для економічних операторів ринку підакцизних товарів: імпортерів/виробників підакцизних товарів, торговців, споживачів, інших видів бізнесу), що попри формальне наближення акцизного оподаткування в Україні до вимог ЄС у певний спосіб компрометує доцільність імплементації Угоди про асоціацію з ЄС.

Попри слушні зауваження експертів ринку щодо можливих негативних наслідків регулярного підвищення ставок без належного обґрунтування реакції з боку платників податків, уряд потребує узгодження своїх дій з інтересами інших учасників акцизного оподаткування, котрих прийнято називати стейкхолдерами (зацікавленими сторонами, групами впливу, гравцями). При цьому, суперечливих та конкуруючих інтересів, потреб, очікувань зацікавлених сторін виявляється цілий комплекс. Це ускладнює процес прийняття однозначних цілеспрямованих рішень та змушує урядовців шукати компроміс у розподілі тих чи інших економічних вигод та фінансових ресурсів. Поєднання інтересів часто потребує величезних зусиль і перетворює пошук компромісу на проблему.

У зв'язку з цим постає необхідність у планах розвитку адміністрування акцизного податку балансу інтересів її ключових стейкхолдерів. Рішення може бути одержано в результаті застосування стейкхолдер-підходу. Стейкхолдер-

підхід, або теорія стейкхолдерів, – це одне з теоретичних напрямів у менеджменті, що формує та пояснює стратегію розвитку компанії чи галузі з погляду врахування інтересів зацікавлених сторін. Під інтересом стейкхолдера розумітимемо бажану економічну вигоду від об'єкта управління.

Баланс і конфлікт інтересів – два протилежні стани фінансово-економічних відносин стейкхолдерів. Конфлікт інтересів – це структурна диспропорція у розподілі економічних вигод між стейкхолдерами, що викликає нестійкість і загрожує розпадом фінансово-економічних зв'язків. Відповідно баланс інтересів – це структурна пропорція у розподілі економічних вигод між стейкхолдерами, що забезпечує стійкість та синергізм фінансово-економічних зв'язків [50].

Ключовим питанням застосування стейкхолдер-підходу до адміністрування акцизного податку є визначення оптимального акцизного оподаткування. Складність питання обумовлена різницею інтересів різних стейкхолдерів при дуже високій ціні питання для всіх учасників. Типові групи та перелік стейкхолдерів на ринку підакцизних товарів наведено на рис. 2.

Дані групи стейкхолдерів мають різні цілі, тому мають різне бачення оптимального варіанта оподаткування. Зокрема, економічні оператори ринку підакцизних товарів зацікавлені в зростанні власних доходів, обмеженні та стабільності податкового навантаження для гарантії інвестиційної ефективності довгострокових капіталомістких проектів в відповідну галузь. Це дозволить їм максимізувати грошовий потік від проектів розвитку та збільшити акціонерну вартість для власників. Від рішення про оптимальне акцизне оподаткування залежить обсяг випуску підакцизних товарів суб'єктами господарювання, маржинальність їхнього продажу, ефективність будівництва тих чи інших технологічних установок.

Держава Україна в особі	Міністерства фінансів України – головний орган у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову, бюджетну та боргову політику, забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової політики.
	Державної податкової служби України: ліцензування діяльності СГ з виробництва, оптової та роздрібної торгівлі підакцизними товарами; здійснення заходів щодо запобігання та виявлення порушень вимог законодавства у сфері виробництва та обігу підакцизних товарів; здійснення контролю за дотриманням СГ, які провадять оптову або роздрібну торгівлю підакцизними товарами, вимог законодавства; проведення роботи, пов'язаної з боротьбою з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом підакцизних товарів.
	Держпродспоживслужби: організація, здійснення у межах повноважень, передбачених законодавством, державного нагляду (контролю) щодо безпечності та окремих показників якості харчових продуктів; перевірки додержання СГ, що провадять діяльність у сфері торгівлі і послуг, вимог законодавства про захист прав споживачів, а також правил торгівлі та надання послуг.
	Міністерство енергетики України: відповідає за формування та реалізацію політики в енергетичному секторі.
	Міністерства та інші органи виконавчої влади уповноважені формувати державну політику, стратегії та нормативну базу.
Учасники ринку	СГ, які здійснюють виробництво підакцизних товарів СГ, які здійснюють оптову торгівлю підакцизними товарами СГ, які здійснюють роздрібну торгівлю підакцизними товарами Інтереси: мінімізації податків і податкових платежів; наявність прозорих та рівних правил на ринку; своєчасність отримання ліцензій; захист прав та інтересів; професійність посадових осіб, що видають ліцензії; недопущення нанесення збитків бізнесу
Профільні асоціації	Інтереси: лобіювання інтересів членів асоціації; прозорість та зрозумілість правил поведінки на ринку
Споживачі	Інтереси: ріст споживання, зменшення витрат, наявність безпечної та якісної продукції

Рис. 2. Типові групи та перелік стейкхолдерів на ринку підакцизних товарів*

**Джерело: складено автором на основі [3].*

Ринок підакцизних товарів представляють такі економічні оператори, зокрема в сфері виробництва та обігу:

– тютюнових виробів – найбільші іноземні компанії: Philip Morris Ukraine, Japan Tobacco International, Imperial Tobacco Ukraine, British American Tobacco, які займають близько 90% ринку, та вітчизняні виробники ТОВ «Винниківська тютюнова фабрика» і Дніпропетровська «Юнайтед Табако» з їх часткою 12 % ринку [30]. На вітчизняному ринку тютюнових виробів працює 112 оптових

продавців, які мають видані державою ліцензії на оптову торгівлю, у їх число входять такі компанії, як: «Галичинатабак», «Волиньтабак», «Вірджинія», «Основа Інфо», «Табакум», «Юнайтед Тобакко Груп», «Вектор ЛД» [40];

– алкогольних напоїв – найбільші компанії України за сумою сплати податкових платежів, що займаються виробництвом міцних спиртних напоїв, а також вина і пива є ПрАТ «КАРЛСБЕРГ Україна», ТОВ «Національна горілчана компанія», ПАТ «САН ІНБЕВ Україна», ПрАТ «ОБОЛОНЬ», ТОВ «ЛВН ЛІМІТЕД», ТОВ «Напої Плюс», ТОВ «Промислово-торговельна компанія ШАБО», ДП «УКРСПИРТ», ПрАТ «Одеський коньячний завод» та інші [39];

– пального – імпортери моторних палив, які займають значну долю ринку, оскільки більша частина споживання моторних палив задовольняється на рахунок імпорту. Варто відмітити, що цей фактор найбільше впливає на формування вартості пального в Україні. Натомість, на національному ринку функціонують лише два виробники бензину та дизельного палива: Кременчуцький НПЗ «Укртатнафти» та Шебелинський ГПЗ «Укргазвидобування». Роздрібну торгівлю нафтопродуктами здійснює близько 800 суб'єктів господарювання через близько 7000 АЗС. При цьому, стаціонарні АЗС ТОВ «ВЕСТ ПЕТРОЛ МАРКЕТ» (бренд WOG), ТОВ «ОККО-ДРАЙВ» (бренд ОККО), ПАТ «УКРНАФТА» (бренд UKRNAFTA), мережі яких розташовані у більшості регіонів України, реалізують близько 40 % загального обсягу реалізації високооктанових бензинів та дизельного палива через мережі АЗС на території України. Відтак, вказані суб'єкти господарювання мають можливість суттєво впливати на умови функціонування ринків роздрібної торгівлі високооктановими бензинами, дизельним паливом та скрапленим вуглеводневим газом.

Більш детальна інформація про кількість ліцензій у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального наведено в додатку В.

В свою чергу, головною цілю міністерств, зокрема Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України та Державної податкової служби є повне забезпечення внутрішнього ринку підакцизними товарами; поповнення бюджету акцизним податком, зокрема максимізація податкового навантаження на підакцизну продукцію, баланс дохідних та видаткових статей бюджету, забезпечення контролю за виробництвом та обігом якісної та легальної підакцизної продукції, виконання власних ключових показників ефективності (Key Performance Indicators, KPI) та розвиток ринку підакцизних товарів в цілому.

Наступною групою, яка має інтерес по відношенню до податкового регулювання ринку підакцизних товарів, є споживачі його продукції. Їх інтерес полягає в зростанні споживання, наявності безпечної та якісної продукції, зниженні витрат.

Перераховані цілі різних стейкхолдерів часто мають точки перетину, оскільки цілі одних не можуть бути задоволені в повному обсязі без обмеження інтересів інших. Такий принцип узгодження інтересів можна забезпечити завдяки максимальній реалізації стимулюючої функції акцизного податку, через досягнення згоди та компромісу між платниками податків і державою, дотриманням чесності та законності в податкових взаємовідносинах. У цьому контексті, вважаємо, що робота податкових органів має бути побудована на умовах партнерства з платниками податків і взаємної відповідальності. Це сприятиме підвищенню мотивації платників податків щодо виконання податкових зобов'язань, що, в свою чергу, забезпечить більш ефективне функціонування податкової системи та національної економіки в цілому. Поряд з цим, потребують провадження заходи податкового консультування та інформування платників податків. У цьому контексті проявляється значимість превентивної функції податкового адміністрування, яка реалізується через роз'яснювально-консультативну та профілактичну роботу податкових органів [43].

Таким чином, застосування стейкхолдер-підходу до вироблення рішень щодо вдосконалення механізму справляння та адміністрування акцизного податку претендує на оптимальність з погляду задоволення інтересів всіх груп впливу, а стейкхолдер-підхід – на роль основної методології у пошуку рішень на державному рівні. Це дозволить врахувати інтереси всіх груп гравців, зацікавлених у її результатах та дозволить вирішувати аналогічні і навіть складніші завдання щодо розвитку ринку підакцизних товарів та економіки України в цілому.

4. СТРАТЕГІЧНІ ЦІЛІ ЕФЕКТИВНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ

Розвиток акцизного оподаткування визначається ефективністю податкового адміністрування, що проявляється у стабільності наповнення бюджетів усіх рівнів за рахунок акцизного податку, попередженні та своєчасному виявленні правопорушень у сфері виробництва та обігу підакцизних товарів, забезпеченні партнерських відносин з платниками податків під час виконання податкових зобов'язань. У цьому контексті адміністрування акцизного податку прямо пов'язане з акцизною політикою, яка відображає напрям розвитку акцизного оподаткування через взаємодію між податковими органами та платниками податків.

Акцизне оподаткування є дієвим інструментом реалізації в інтересах суспільства стратегічних цілей і завдань державної політики – регулятивної (соціально-економічної) та фіскальної, чиє гармонічне поєднання є запорукою сталого перспективного розвитку цивілізації. Відповідно, адміністрування акцизного податку має передбачати використання комплексу методів цілеспрямованого впливу, направлених на забезпечення формування прийнятних параметрів розвитку ринку підакцизних товарів виходячи з обраних стратегічних пріоритетів його регулювання, а саме: підтримання поступального тренду на зростання рівня виробництва якісних товарів

підакцизної групи; зниження рівня нелегального обігу; забезпечення конкурентоспроможності на ринку підакцизних товарів; справедливого перерозподілу доходів від реалізації підакцизних товарів та забезпечення загальної економічної безпеки на досліджуваному ринку [17].

Отже, податкове адміністрування передбачає організацію управлінсько-розпорядчого процесу у сфері оподаткування, в результаті чого забезпечується своєчасне надходження податкових платежів у належних обсягах та підтримується регулювання певних економічних явищ і процесів у відповідності до завдань соціально-економічного розвитку держави [16, с.59]. Підвищення ефективності адміністрування акцизного податку залежить від наявності обґрунтованого й чітко сформульованого плану дій, у якому конкретно позначені цілі та способи дії, правові межі тощо. Зокрема, в рамках стратегічних цілей 2 «Ефективне адміністрування податків, зборів, платежів» та 4 «Протидія ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів» затвердженого Стратегічного плану ДПС України на 2022–2024 рр. [29] підвищення адміністрування акцизного податку та удосконалення системи здійснення контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів є одними із ключових ініціатив забезпечення ефективного функціонування податкової служби.

При цьому, зважаючи на наявні якісні та кількісні параметри розвитку вітчизняного ринку підакцизних товарів, показники ефективності реалізації окремих процедур державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів, стратегічним завданням формування та реалізації акцизної політики в Україні повинно стати формування фіскально-регулюючої моделі акцизного оподаткування, де основними цілями є компромісна реалізація фіскальної, регулюючої та соціальної (розподільчої) функції акцизного податку. Передумовою виконання такого завдання має стати формування основних критеріїв ефективності акцизного оподаткування, які наведено на рис. 3.



Рис. 3. Ключові критерії ефективності акцизного оподаткування*

**Джерело: складено автором на основі [17; 29].*

Зважаючи на вищесказане можна констатувати, що одним із пріоритетних завдань державного регулювання ринку підакцизних товарів є формування комплексу інструментів впливу на відносини, що виникають у процесі адміністрування акцизного податку, а також здійсненні контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, який би дозволяв збалансувати суспільні та приватні інтереси усіх учасників фіскального процесу. При цьому, підвищення фіскальної ефективності акцизного податку можливо за рахунок удосконалення його адміністрування: спрощення податкових процедур для платників податку; встановлення економічно обґрунтованого рівня ставок акцизного податку; надання ефективних податкових пільг та посилення контролю над їх цільовим використанням; діджиталізація процесів

адміністрування акцизного податку та контролю за виробництвом і обігом підакцизних товарів.

5. ПРАГМАТИКА ТА РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

Показники фіскальної ефективності акцизного податку є результатом роботи контролюючих органів у сфері адміністрування та демонструють дієвість сформованих правил, процедур і нормативно-правової бази акцизного оподаткування в Україні. Виходячи з економічного змісту акцизного податку, поєднуючи два підходи до трактування ефективності як співвідношення ефекту та витрат і ступеня досягнення поставленої мети, можна констатувати, що ефект від адміністрування акцизного податку слід оцінювати з огляду на виконання ним своїх функцій, оскільки саме через них реалізується роль податків як фіскального та регулятивного інструменту.

Ефективним є акцизний податок, при функціонуванні якого:

- 1) максимально можливі надходження досягаються при обґрунтованих витратах на адміністрування;
- 2) повною мірою реалізується його фіскальний і регулятивний потенціал.

При цьому, виконання податками фіскальної функції слід оцінювати через фіскальну ефективність, а регулятивної – через економічну. Фіскальну ефективність акцизного податку можна трактувати як ступінь реалізації фіскальної спроможності акцизного податку, його здатності стабільно приносити до бюджету чистий дохід із врахуванням всіх витрат на податкове адміністрування. Економічна ефективність відображає його вплив на суб'єктів ринку (виробників, споживачів) у процесі регулювання. Акциз є економічно ефективним, якщо його справляння: 1) не перешкоджає економічному зростанню, тобто за встановленого законом механізму оподаткування зростають показники соціально-економічного розвитку; 2) дає змогу досягти поставлених цілей з регулювання (ступінь виконання

поставленої мети і буде головним інтегруючим показником економічної ефективності податку) [22].

Виконання таких завдань неможливе без запровадження системи індикаторів ефективності роботи податкової служби, які б могли свідчити про позитивні або негативні зміни у роботі відповідної структури, а також вказувати, наскільки ефективною є акцизна політика. Зокрема, за результатами роботи Департаменту контролю за підакцизними товарами упродовж 2021 р. [11] застосовувались ключові показники ефективності роботи, що характеризують поточну роботу відомства, відображають конкретні завдання за кожним напрямом роботи та передбачають постійний контроль за їх виконанням, а саме:

- відсутність податкового боргу зі сплати акцизного податку;
- забезпечення позитивної динаміки обсягів виробництва підакцизних товарів;
- відповідність динаміки обсягів виробництва підакцизної продукції обсягам сплати акцизного податку;
- забезпечення виконання індикативних показників на рівні не менше 100 %.

Одним із основних критеріїв оцінки стану адміністрування акцизного податку залишається показник його фіскального ефекту, який визначено шляхом зіставлення фактичних надходжень акцизного податку, його заборгованості та переплат за податковими зобов'язаннями перед бюджетом (рис. 4).

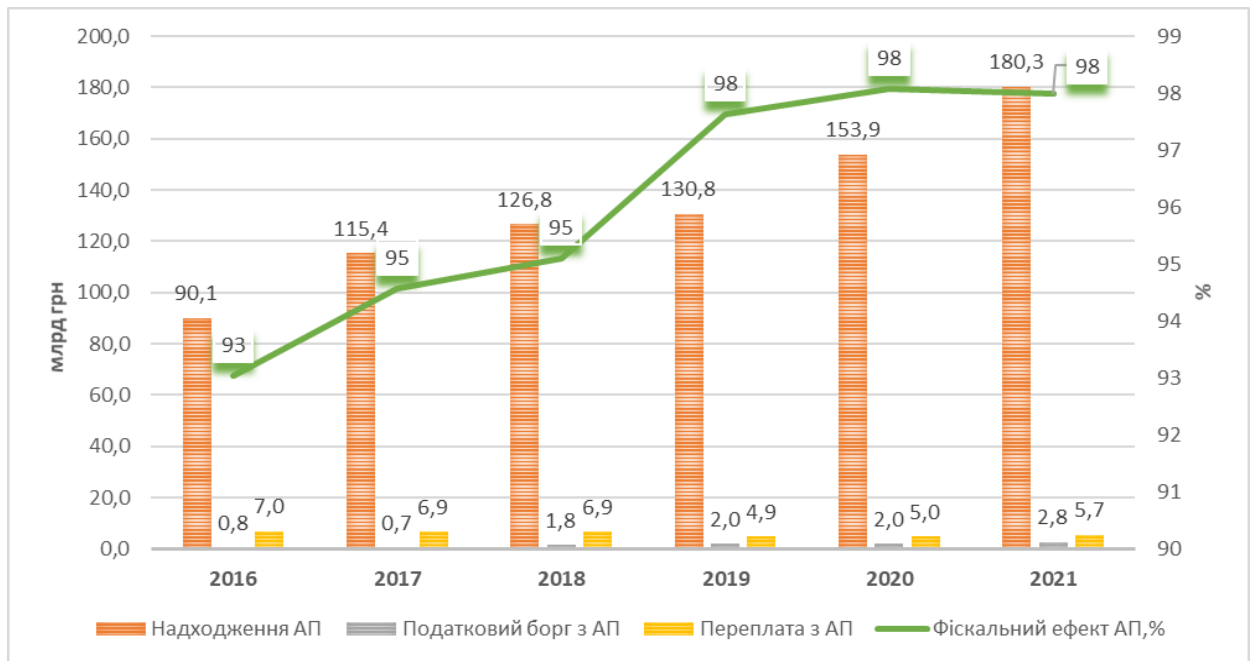


Рис. 4. Динаміка показників фіскального ефекту адміністрування акцизного податку в Україні упродовж 2016-2021 рр.*

**Джерело: побудовано автором з даними ДПС України.*

Вказані показники свідчать про наявність значних сум переплат та податкової заборгованості. І якщо сума переплат упродовж 2016–2021 рр. залишається на доволі стабільному рівні із середньорічним значенням 6,1 млрд грн, то сума податкової заборгованості зі сплати акцизного податку має тенденцію до зростання. Зокрема, динаміка податкового боргу з акцизного податку в Україні упродовж періоду дослідження свідчить про його зростання в 3,6 рази, а саме з 0,8 млрд грн в 2016 р. до 2,8 млрд грн в 2021 р.

Виникнення податкового боргу пов'язане, з одного боку, із проявом протиправних дій у сфері оподаткування та умисного ухилення від сплати податків. З іншого боку, податковий борг виникає як наслідок допущених прорахунків у державній соціально-економічній політиці і свідчить про неузгодженість взаємовідносин контролюючих органів з платниками податків в частині формування податкової складової доходів бюджету держави [8, с. 13].

Зростання рівня податкової заборгованості звужує фінансову базу держави для здійснення необхідних економічних і соціальних програм. Це обмежує її

можливості впливати на соціально-економічну ситуацію в країні, перешкоджає стабілізаційним процесам та економічному зростанню.

З метою визначення підходів до вибору ефективної акцизної політики податкові органи проводять оцінку впливу акцизного оподаткування на сучасну кон'юнктуру ринків підакцизних товарів. Це створює підґрунтя для перегляду ролі акцизного податку в регулюванні соціально-економічних процесів. На основі показників ефективності діяльності Департаменту контролю за підакцизними товарами ДПС України в 2020–2021 рр. проведемо дослідження щодо взаємозв'язку між надходженнями акцизного податку до бюджету у розрізі окремих груп підакцизних товарів і обсягами їх виробництва та імпорту (табл. 4).

Таблиця 4

Показники ефективності контролю обсягів виробництва підакцизної продукції упродовж 2021 -2020 рр. *

Показники		Підакцизні товари					
		Спирт, млн дал, в т.ч.:			Лікero-горілчані вироби, млн дал	Тютюнові вироби, млрд штук	Пальне, млрд л
		всього	без сплати АП	зі сплатою АП			
Виробництво	2020	12,1	11,9	0,2	22,7	68,9	3,31
	2021	12,2	12,1	0,11	24,1	60,6	3,46
	темп зростання, %	0,9	2,3	-45	6	-12	5
Імпорт	темп зростання, %	-	-	-	30,9	40,2	4,7
Надходження АП, темп зростання, %	вітчизняні	-47	-	-47	9	-2,1	-
	імпортні	-	-	-	39,6	431	17,2
Фактори впливу		-	-	ставка незмінна 126,96 грн / л 100% спирту		ріст ставки на 20% 1456,33грн /1000 шт.	зростання середнього курсу євро на 9 % (з 29,92 до 32,63 грн)
Сплата АП на одиницю реалізованої продукції	2020	-	-	130,0 грн / л спирту	127,3 грн / л спирту	1191 грн / 1000 шт.	4388 грн / 1000 л
	2021	-	-	127,0 грн / л спирту	132,8 грн / л спирту	1472 грн / 1000 шт.	4813 грн / 1000 л

*Джерело: складено автором на основі [11].

Аналізуючи дані табл. 4 виявлено, що показники розвитку ринку підакцизних товарів упродовж 2020-2021 рр. формувалися під впливом зміни акцизного навантаження на підакцизні товари та відповідали структурі надходжень акцизного податку. Вважаємо за необхідне акцентувати увагу, що зміна рівня акцизного оподаткування в Україні зумовила певні негативні тенденції в динаміці та структурі ринку підакцизних товарів. А саме, на відміну від інших підакцизних товарів ринок виробництва вітчизняних тютюнових виробів характеризується поступовим спадом в абсолютних показниках, що стало наслідком не лише зміни споживчих звичок населення, а й збільшенням податкового навантаження на таку продукцію. Оскільки, рівень підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби, закладений в ПКУ, є різким, та є одним із основних факторів скорочення вітчизняного виробництва такої продукції в 2021 р. на 12 %. Внаслідок цього відбулося зменшення надходжень акцизного податку з вітчизняних тютюнових виробів на 2,1 % та стрімке зростання імпорту такої продукції на 40,2 %. Схожі тенденції спостерігаються й на ринку пального де зростання надходжень акцизного податку у 2021 р. передусім пояснюється збільшенням обсягів імпорту продукції на 17,2 % та зростанням курсу гривні до євро на 9 % (з 29,92 до 32,63 грн) до відповідного періоду.

На основі таких висновків можна констатувати, що ефективність контролю за ринком підакцизних товарів передусім залежить від механізму акцизного оподаткування, який через свої елементи (ставки податку, податкові пільги тощо) дає можливість досягати рівноваги між фінансовими та соціально-економічними інтересами держави в межах його основних функцій з податкового планування, податкового регулювання та податкового контролю.

Отже, зміни в механізмі акцизного оподаткування потребують вдосконалення підходів податкових органів до контрольної-перевірочної роботи за дотримання законодавчих вимог. З цією метою проведемо аналіз результативності податкових перевірок щодо дотримання суб'єктами

господарювання норм законодавства з питань регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів (табл. 5).

Таблиця 5

Показники діяльності Департаменту контролю за підакцизними товарами ДПС України за результатами контрольно-перевірочної роботи та фактичних перевірок упродовж 2019–2021 рр.*

Показники	2019	2020	2021
Кількість фактичних перевірок, тис в т.ч.:	16,37	16,56	26,76
<i>кількість фактичних перевірок у сфері виробництва та обігу пального, тис</i>	<i>н/д</i>	<i>11,38</i>	<i>4,63</i>
Застосовано штрафних санкцій, млн грн	7904,80	565,0	878,0
Стягнуто з донарахованих сум акцизного податку, млн грн	98,1	108,7	203,0
Сума донарахувань за порушення у сфері виробництва та обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів, млн грн, зокрема за факти:	116,7	243,6	1613,62
- обігу фальсифікованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів, без марок акцизного податку або з підробленими марками	17,6	36,2	98,4
- зберігання спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів у місцях, не внесених до ЄДР	6,5	25,1	60,7
- торгівлі з порушенням мінімальних оптових та роздрібних цін на алкогольні напої, максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби	29,2	14,8	62,4
- безліцензійного виробництва, оптової та роздрібної торгівлі спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами	32,7	167,5	264,8
Сума донарахувань за порушення у сфері виробництва та обігу пального, млн грн, зокрема за факти:	н/д	н/д	2959,4
- за безліцензійну діяльність та порушень умов ліцензування	н/д	н/д	278,1
- nereєстрації витратомірів/рівнемірів-лічильників та акцизних складів	н/д	н/д	187,8
- порушень порядку обліку товарних запасів	н/д	н/д	2 176,9
- неподання до органів ДПС довідок про фактичні залишки пального	н/д	н/д	21,6
- інші порушення	н/д	н/д	295,0

*Джерело: складено автором на основі [11; 33].

У зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби COVID-19 та запровадженням карантину на усій території України контрольно-перевірочні заходи підрозділів фактичних перевірок упродовж 2020–2021 рр. були спрямовані на суб'єктів господарювання, що здійснюють продаж підакцизних товарів [10; 33]. При цьому, пріоритетними напрямками фактичних перевірок були заходи щодо контролю за дотриманням:

- вимог чинного законодавства суб'єктами господарювання (далі – СГ), що здійснюють реалізації пального через мережу АЗС;
- законодавства СГ, що звітують про низькі виторги, проведенні через РРО;

- законодавства СГ, що здійснюють продаж тютюнових виробів та алкогольних напоїв;
- СГ, у яких відсутні ліцензії на право реалізації/зберігання пального, тютюнових виробів та алкогольних напоїв;
- граничних цін на алкогольні напої та тютюнові вироби;
- СГ, у яких виторги, проведені через РРО, не відповідають (нереально низькі) можливим розрахунковим витратам на організацію та ведення діяльності;
- СГ, у яких високий відсоток частки безготівкових розрахунків, проведених через РРО, у загальній сумі виторгу суб'єктів господарювання.

Кількість фактичних перевірок, проведених спеціалізованими підрозділами ДПС України, у 2021 р. зросла порівняно з аналогічним періодом 2020 р. на 62 % та становила 26 764 перевірок, проти 16 565. За їх результатами у 2021 р. до суб'єктів господарювання застосовано штрафні (фінансові) санкції в сумі 878 млн грн, що на 55 % (або на 313 млн грн) більше ніж у 2020 р. – 565 млн грн.

За результатами таких перевірок до порушників застосовано фінансові санкції та донараховано акцизного податку за алкогольні напої та тютюнові вироби на суму 1 613 млн грн, що на 997,7 млн грн більше порівняно з 2020 р., та акцизного податку з пального – 2959,4 млн грн. Сума сплачених штрафних (фінансових) санкцій у відсотковому показнику також випереджає збільшення кількості проведених фактичних перевірок. Так, у 2021 р. за матеріалами фактичних перевірок надійшло 203 млн грн, що на 88 %, або на 95 млн грн, більше ніж у 2020 р.

Збільшення застосованих сум фінансових санкцій та донарахувань акцизного податку за результатами перевірок упродовж періоду дослідження зумовлене покращенням доперевірочного аналізу платників податків, запровадженням автоматизованих систем контролю, зокрема Єдиного реєстру податкових накладних (далі – ЄРПН); Єдиного державного реєстру витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового; Єдиного

державного реєстру акцизних накладних; Єдиного реєстру товарно-транспортних накладних; Системи контролю за обігом марки акцизного податку «Електронна марка».

Наявність фіскальних ризиків в системі справляння акцизного податку свідчить про недостатню ефективність податкового адміністрування. Крім того, ухилення або уникнення акцизного оподаткування, порушення строків сплати платниками, великий розмір тіньової економіки призводить до невиконання дохідної частини бюджету, а звідси до не виконання державних цільових програм, зниження затрат на соціальні потреби тощо. Отже, основним механізмом попередження податкових правопорушень виступає ефективне адміністрування акцизного податку, яке спрямоване на удосконалення підходів та процедур податкових перевірок, погашення податкового боргу, упровадження сучасної стратегії дотримання податкового законодавства, а також просування концепції добровільної сплати податків та удосконалення системи здійснення контролю за обігом підакцизних товарів.

6. ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ ACQUIS ЄС ЯК ОРІЄНТИРИ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

З прийняттям рішення про надання Україні статусу кандидата на вступ до ЄС актуальним залишається визначення конкретних кроків щодо гармонізації вітчизняного механізму акцизного оподаткування з відповідними нормами ЄС. Саме тому важливим у цьому питанні є детальний аналіз відповідних Директив ЄС у сфері акцизного оподаткування із виокремленням тих їх положень, що мають обов'язковий характер, та положень, які дають змогу державам-членам самостійно вирішувати певні питання щодо оподаткування гармонізованих підакцизних товарів.

Вторинне законодавство ЄС, що регулює справляння акцизного податку, має складну структуру, яка характеризується наявністю так званих

горизонтальних та вертикальних актів. Горизонтальні акти регламентують загальні питання оподаткування акцизним податком усіх підакцизних товарів. Вертикальні акти забезпечують правове регулювання справляння їх окремих категорій. Зазвичай вони визначають структуру підакцизних товарів, основні елементи відповідного податку та мінімальні ставки податку. Основними чинними нормативно-правовими актами у сфері специфічного акцизного оподаткування в ЄС є шість Директив Ради ЄС та два регламенти Єврокомісії [45-49] (рис. 5).

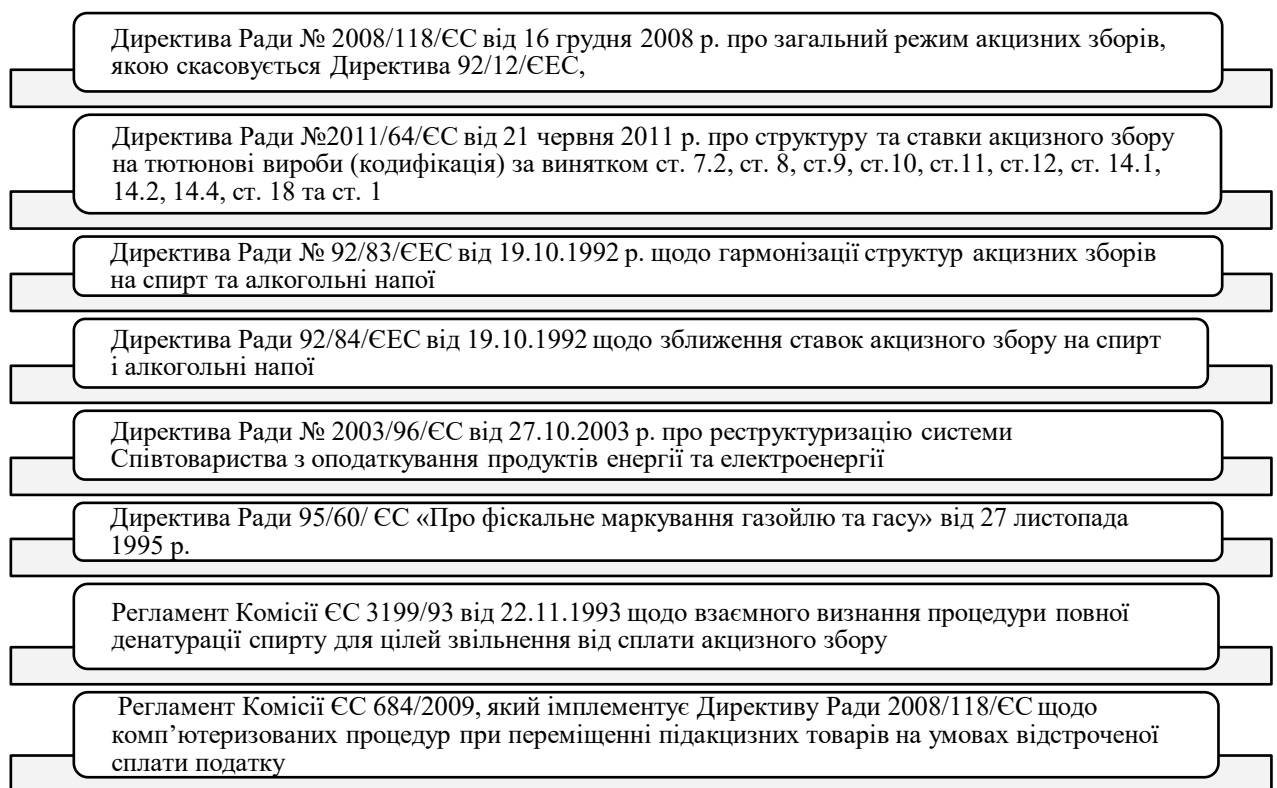


Рис. 5. Законодавство ЄС-у сфері адміністрування акцизного податку*

**Джерело: складено автором за даними [41].*

Проте Угода про асоціацію України з ЄС [41] передбачає імплементацію у вітчизняне податкове законодавство лише чотирьох основних Директив Ради: Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. про загальний режим акцизних зборів (далі – Директива № 2008/118/ЄС); Директива Ради №2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (кодифікація) (далі – Директива №2011/64/ЄС);

Директива Ради № 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 р. щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої (далі – Директива № 92/83/ЄЕС); Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27.10.2003 р. про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії.

Причому якщо угода про асоціацію передбачала досягнення лише визначеного переліку «європейських мінімальних стандартів», то вступ до ЄС вимагатиме повного дотримання європейського законодавства.

Адаптація національного законодавства до відповідних директив ЄС – це доволі складний процес. В Україні специфічне акцизне оподаткування регулюється Розділом VI «Акцизний податок» ПКУ [26]. В процесі аналізу відповідності його норм загальним вимогам до оподаткування підакцизних товарів, визначеним у Директиві Ради 2008/118/ЄС, ми виявили низку розбіжностей, котрі й пропонуємо розглянути в цьому параграфі.

Директива 2008/118/ЄС є основною директивою, що регулює функціонування акцизних податків у країнах ЄС, зокрема, встановлює загальний режим виробництва, зберігання, обігу та моніторингу усіх підакцизних товарів. Директива регламентує питання визначення моменту та місця виникнення податкового зобов'язання, платників акцизного податку, переміщення підакцизних товарів у режимі призупиненого оподаткування, переміщення й оподаткування підакцизних товарів після їх реалізації для споживання, відшкодування та звільнення від акцизного податку. Вона є базовою для країн-членів ЄС щодо норм, принципів і стандартів справляння акцизних податків [24].

Як зазначалося, Додатком XXVIII до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС передбачено імплементацію у вітчизняне податкове законодавство не всієї Директиви, а лише її першої статті. Стаття містить три важливих положення (рис. 6).

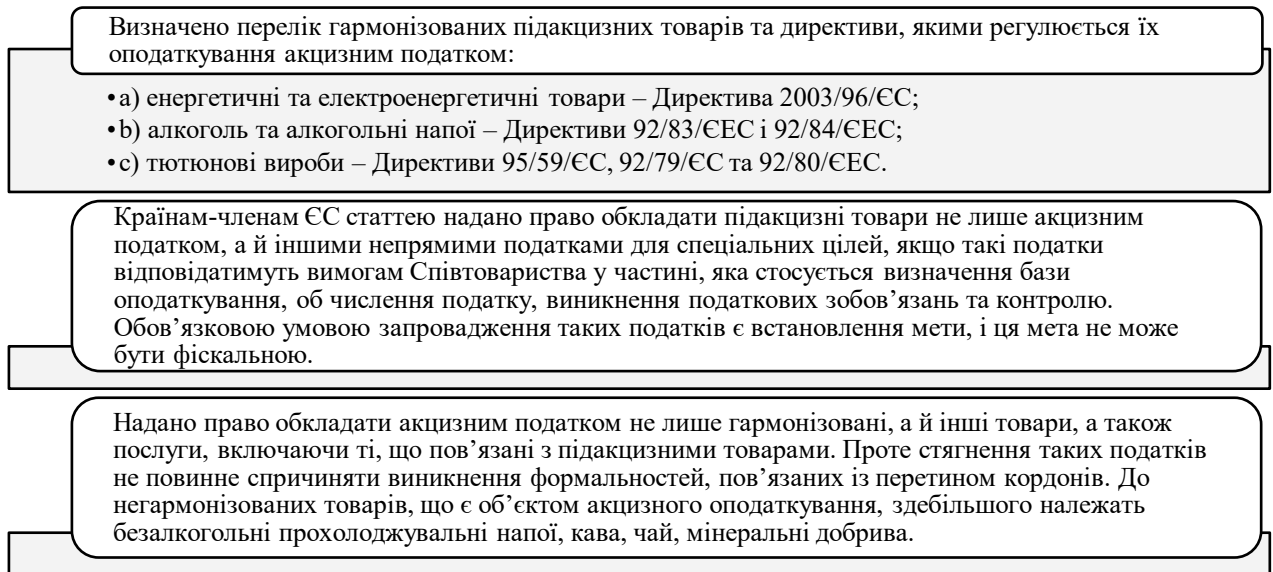


Рис. 6. Основні положення ст. 1 Директиви Ради 2008/118/ЄС, які передбачені імплементації у податкове законодавство України*

**Джерело : складено автором за даними [46].*

Порівняльний аналіз цієї ст. 1 Директиви 2008/118/ЄС і ст. 215 ПКУ дає змогу зробити висновок, що загалом перелік підакцизних товарів в Україні (без урахування відмінностей у назвах і структурі окремих акцизних категорій) відповідає вимогам цієї Директиви, тобто виокремлені в ній групи підакцизних товарів оподатковуються акцизним податком і в Україні. Не суперечить ст. 1 Директиви й оподаткування акцизним податком не гармонізованих підакцизних товарів – автомобілів легкових та інших моторних транспортних засобів, призначених для перевезення людей та вантажів, кузовів для автомобілів, мотоциклів, велосипедів, причепів і напівпричепів.

Незважаючи на те, що Додатком XXVIII до Угоди про асоціацію з ЄС не передбачено необхідність імплементації всіх статей Директиви 2008/118/ЄС, вважаємо за доцільне проаналізувати основні її відмінності від норм Розділу VI ПКУ. Можливо, це допоможе зрозуміти причини нижчої фіскальної ефективності акцизного податку в Україні.

Ключовим питанням є розмежування моменту виникнення акцизного податку й моменту виникнення податкового зобов'язання з цього податку.

Згідно зі ст. 2 Директиви 2008/118/ЄС, підакцизні товари підпадають під акцизний збір у момент їх виробництва (у тому числі, в разі потреби, видобування на території Співтовариства) та імпорту на територію Співтовариства. Фактично цією статтею визначається сфера дії акцизного податку (сфера знаходження його об'єкта), якою є виробництво/імпорт товарів, на відміну від ПДВ, що застосовується до етапу роздрібної торгівлі включно, тобто на всіх етапах руху товару від виробника до кінцевого споживача. Щодо податкового зобов'язання з акцизного податку, то воно виникає в момент та в державі-члені випуску товару для споживання. Під «випуском для споживання» мається на увазі вихід підакцизних товарів, неправомірний, з режиму призупиненого оподаткування, а також зберігання, виробництво, імпорт підакцизних товарів поза межами дії режиму призупиненого оподаткування. Відтак завдяки режиму призупиненого оподаткування податкове зобов'язання з акцизного податку виникає не під час виробництва підакцизних товарів, а під час їх випуску для споживання.

У ПКУ момент виникнення податку (сфера його дії) не визначається. Фактично такою сферою є виробництво/імпорт і роздрібний продаж підакцизних товарів, для електроенергії – виробництво/імпорт і оптовий продаж. Відтак сфера дії акцизного податку в Україні є ширшою, ніж в ЄС, де податок із роздрібного продажу не справляється. Проте відсутність зобов'язання імплементувати у вітчизняне податкове законодавство інші статті Директиви 2008/118/ЄС, крім першої, дає змогу не дотримуватись її норм, якими визначено момент, коли підакцизні товари підпадають під акцизний податок.

Згідно зі ст. 15 (п. 2) Директиви 2008/118/ЄС виробництво, переробка й зберігання всіх підакцизних товарів у ЄС здійснюються на податковому складі в режимі призупиненого (відтермінованого) оподаткування (з призупиненням (відтермінуванням) сплати акцизного податку). У цьому самому режимі підакцизні товари можуть переміщуватися в межах території Співтовариства (між податковими складами, від податкового складу до зареєстрованого

одержувача, від податкового складу до місця, в якому такі товари покидають територію Співтовариства). Відповідно, податковий склад визначається як місце виробництва, обробки, зберігання, отримання та відправлення підакцизних товарів під режимом призупиненого оподаткування ліцензованим управляючим складу під час провадження ним своєї діяльності за дотримання певних умов, встановлених уповноваженими органами держави-члена, на території якої розташований цей податковий склад (ст. 4 Директиви) [24]. При цьому, з огляду на потенційні ризики від надання ліцензій для податкових надходжень, встановлено жорсткі вимоги до ліцензованих управляючих акцизними складами, які значно перевищують вимоги до отримання ліцензій на виробництво спирту та алкогольних напоїв, а також тютюнових виробів в Україні.

В Україні також існує інститут акцизного складу, що визначається як спеціально обладнане приміщення на обмеженій території, розташований на митній території нашої країни, де під контролем постійних представників контролюючого органу розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, розливу, пакування, фасування, зберігання, одержання чи видачі спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів, а також приміщення, розташовані на митній території України, де розпорядник акцизного складу провадить свою господарську діяльність шляхом вироблення, оброблення (перероблення), змішування, навантаження/розвантаження, зберігання пального (крім скрапленого газу природного, бензолу, метанолу), за винятком приміщень для навантаження-розвантаження, зберігання пального виключно для потреб власного споживання розпорядником акцизного складу.

Порівняльний аналіз інституту податкового/акцизного складу в країнах ЄС та Україні дає змогу встановити такі їхні відмінності.

1. Ключовою відмінністю є те, що підакцизні товари на акцизних складах у країнах ЄС перебувають у режимі відтермінування сплати податку на підакцизну продукцію. В Україні виробництво алкогольних напоїв (крім

виноматеріалів та вермутів) на акцизних складах починається вже після сплати податку. Останній сплачується під час придбання акцизних марок (до або під час виробництва/імпорту зазначених товарів). Винятком є відтермінування сплати акцизного податку на строк до 90 календарних днів при придбанні спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на алкогольні напої (крім виноматеріалів та вермутів), шляхом надання податкового векселя, який є забезпеченням виконання податкового зобов'язання платника податку. Проте таке відтермінування відрізняється від режиму призупиненого оподаткування в ЄС: 1) стосується обмеженого кола підакцизних товарів; 2) його тривалість є фіксованою й не пов'язана з випуском товарів у споживання; 3) відтермінування сплати податку з використанням векселя не пов'язане з інститутом акцизного складу.

2. В Україні розпорядник акцизного складу, на якому здійснюється виробництво спирту та алкогольних напоїв, проводить господарську діяльність під контролем постійних представників контролюючого органу, котрі виконують численні функції – від контролю за обліком сировини до контролю за виробництвом, зберіганням, відпуском спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів, зберіганням і використанням марок акцизного податку, а також додержанням установленого порядку обчислення та сплати податку тощо. В ЄС відповідальним за процеси, що відбуваються на податковому складі, є ліцензований управляючий, який дозволяє проведення будь-яких контрольних заходів або службових перевірок наявності товару.

Зазначене вище дає змогу зробити висновок, що в Україні завданням акцизного складу, на якому здійснюється виробництво спирту і алкогольних напоїв, є забезпечення контролю з боку постійного представника контролюючого органу за його діяльністю. Щодо функцій податкового складу в ЄС, то він забезпечує виробництво і зберігання підакцизних товарів у режимі призупиненого оподаткування обмеженим колом осіб (юридичних або фізичних), котрі отримують дозвіл на такі дії, і тим самим попереджає

уникнення сплати акцизного податку при виході підакцизних товарів з режиму призупиненого оподаткування.

Інструментом адміністрування акцизного податку в країнах ЄС у режимі призупиненого оподаткування є електронна система контролю за рухом підакцизних товарів – Excise Movement and Control System (EMCS), де накопичується інформація про переміщення підакцизних товарів у режимі реального часу. Таким чином забезпечується електронний контроль за рухом підакцизних товарів територією Євросоюзу та надаються гарантії погашення податкових зобов'язань за товарами, акцизний податок за які ще не сплачено [24].

Використання EMCS передбачає складання електронного адміністративного документа, якому надається єдиний адміністративний код, що є необхідною умовою переміщення підакцизних товарів у режимі призупиненого оподаткування. Цей документ надсилається уповноваженим органам влади держави-члена призначення, які, у свою чергу, передають його одержувачу. Останній після отримання підакцизних товарів повинен надати уповноваженим органам влади держави-члена кінцевого призначення повідомлення про своє отримання. Названі органи проводять електронну перевірку даних, вказаних у повідомленні про отримання, і якщо ці дані є правомірними, підтверджують одержувачеві реєстрацію повідомлення про отримання та надсилають його уповноваженим органам влади держави-члена відправлення, котрі передають повідомлення про отримання відправнику. Відтак, завдяки постійному обміну інформацією між постачальниками і отримувачами підакцизних товарів та подвійному контролю за їхнім рухом, обмежуються можливості для ухилення від сплати податку.

В Україні контроль за рухом вироблених підакцизних товарів перебуває на стадії запровадження й поширюється лише на два види підакцизних товарів – горілку й лікєро-горілчані вироби та пальне. При цьому й щодо цих товарів контроль, на відміну від країн ЄС, не є уніфікованим.

Отже, розробка пропозицій щодо вдосконалення адміністрування акцизного податку в Україні повина базуватися на позитивному європейському досвіді впровадження нових і систематизації існуючих методів, принципів та технологій контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

7. ОСНОВНІ НЕДОЛІКИ МЕХАНІЗМУ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

Підвищення рівня акцизного оподаткування без одночасного вдосконалення процедур адміністрування акцизного податку призводить до появи негативних факторів, які зводять нанівець стратегічні цілі акцизної політики. На основі провідного досвіду європейських країн та вітчизняної практики можна визначити найбільш поширені інструменти та технології контролю за обігом підакцизних товарів, які за умови їх ефективного врегулювання дозволяють забезпечити фінансові та регулятивні ефекти акцизного податку (рис. 7.1). Зважаючи на ризики недонадходження акцизного податку до бюджету України, постає необхідність визначення основних недоліків вітчизняного механізму його функціонування.

Одним із основних елементів адміністрування акцизного податку є ліцензування всіх учасників підакцизних товарів, яке спрощує моніторинг ринку такої продукції, сприяє виявленню їх нелегальних поставок і підвищує можливості влади щодо покарання тих, хто ухиляється від оподаткування. Це особливо дієво в поєднанні з упровадженням наведених у рис.7 технологій. Однак, діючий порядок ліцензування діяльності щодо виробництва, імпорту, експорту, оптової і роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами в Україні є недосконалим, внаслідок чого існують передумови для виробництва контрафактних та не облікованих підакцизних товарів, а отже й для ухилення від сплати акцизного податку [10].

Ліцензування

- офіційний дозвіл на участь у будь-якій діяльності від виробництва до транспортування, роздрібної торгівлі та експорту підакцизних товарів

Державна монополія

- виключне право держави на виробництво та реалізацію деяких видів підакцизних товарів (тютюн, лікєро-горілочні вироби, спирт та ін.)

Податковий склад

- сісце, де підакцизні товари виробляються, обробляються, утримуються, приймаються або відправляються під дію режиму призупиненого оподаткування уповноваженим власником складу в ході його діяльності за певних умов, встановлених компетентними органами держави-члена ЄС, де розташований податковий склад

Режим призупиненого оподаткування

- податкова угода, що поширюється на виробництво, обробку, зберігання та рух товарів, при яких дія акцизного податку призупиняється

Система контролю за рухом підакцизних товарів (EMCS)

- комп'ютерна система моніторингу руху акцизних товарів під в режимі призупиненого акцизного оподаткування ЄС

Маркування

- канесення на підакцизні товари такі, як алкогольні напої та тютюнові вироби, фіскальних (акцизних) марок, які містять дані про дату та місце виготовлення, а також передбачувані шляхи їх роздрібної реалізації

Національний облік

- збір даних про виробництво та обіг підакцизних товарів, порушення відповідного законодавства

Виявлення та відстеження

- системи, що містять як маркери, так і національні облікові структури для відстеження підакцизних товарів по всьому ланцюгу поставок; відстеження руху тютюнових виробів за допомогою передавання даних у глобальну базу інформації про рух тютюнових виробів

Примусове виконання

- зобов'язання щодо виявлення та переслідування незаконної торговельної діяльності

Податкова гармонізація

- Вирівнювання податкових ставок у сусідніх юрисдикціях з метою зменшення різниці цін на підакцизні товари, зокрема алкогольні напої та тютюнові вироби

Угоди з промисловістю

- Співпраця контролюючих органів з легальними виробниками підакцизних товарів з метою підвищення безпеки ланцюга поставок

Рис. 7. Визначення загальних інструментів та технологій адміністрування акцизного податку *

**Джерело: побудовано автором на основі інформації [52].*

Аналіз зарубіжного досвіду ліцензування дозволяє констатувати про те, що більшість країн застосовують фрагментарне ліцензування виробництва та обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Причому, в більшості країн ЄС використовується дозвільний принцип ліцензування, що перешкоджає входженню на ринок недобросовісних операторів, зокрема тих, які мають погану репутацію, зарекомендували себе як несумлінні платники податків або

не відповідають встановленим ліцензійним вимогам. Натомість заявочний принцип отримання ліцензії, якого дотримуються в Україні, створює ситуацію за якої окремі суб'єкти господарювання без дотримання ліцензійних умов можуть розпочинати господарську діяльність. Навіть, незважаючи на можливість анулювання ліцензії внаслідок встановлення фактів правопорушень в процесі діяльності суб'єкта господарювання, отримати нову ліцензію зовсім нескладно. Такі ліберальні правила до операторів ринку алкогольних напоїв та тютюнових виробів створюють передумови для розповсюдження неякісної підакцизної продукції та викривлення конкурентних умов на ринку.

Поряд із ліцензуванням окремими країнами застосовується і такий вид державного регулювання алкогольного ринку, як державна монополія, причому такий інструмент застосовується як до їх виробництва, так і продажу. Більшість країн із розвиненою економікою усвідомила, що ринок алкогольних напоїв містить високі ризики для національної безпеки, тому в них діє соціально відповідальне законодавство, яке передбачає монополію держави на виробництво чи продаж алкогольних напоїв.

Зважаючи на значний обсяг тіньового обігу на вітчизняному ринку спирту, існування якого, окрім значних втрат державного бюджету через недоотримані податки, занижені офіційні продажі та завищені витрат державних спиртових заводів, та ризиків для здоров'я населення через неякісну продукцію з 2020 р. скасовано державну монополію на виробництво спирту [7]. Поряд з цим, запроваджено лібералізацію експорту спирту з України. Відтепер експорт етилового, етилового ректифікованого виноградного та плодового спиртів можуть здійснювати суб'єкти господарювання всіх форм власності за наявності ліцензії на виробництво. Водночас імпорту спирту до 1 січня 2024 р. можуть здійснювати лише державні підприємства, спеціально уповноважені на це урядом. Підтримуємо думку вітчизняних експертів, приватизація підприємств спиртової та лікеро-горілчаної промисловості забезпечить надходження інвестицій, необхідних

для модернізації підприємств та виведення їх із кризового стану. Для реалізації таких заходів також необхідно вдосконалити податкову систему, оскільки фіскальна віддача від підвищення акцизних ставок в Україні найнижча серед європейських країн. Підвищення ставки акцизного податку призводить до збільшення тіньового обігу спирту. Крім того, найвищі в Європі внутрішні ціни на спирт зводять нанівець експортні можливості вітчизняних товаровиробників.

Наступною особливістю контролю за обігом підакцизних товарів є те, що продукти, які підлягають акцизному оподаткуванню, повинні вироблятися на податкових складах. Незважаючи на формальну схожість окремих інститутів (податкових/акцизних складів), в Україні і ЄС діють різні моделі адміністрування акцизного податку. Хоча їх гармонізація не передбачена Угодою про асоціацію, про її доцільність свідчать такі наслідки української моделі адміністрування акцизного податку: 1) відволікання обігових коштів підприємств через сплату акцизного податку виробниками, який лише при випуску підакцизних товарів для споживання буде перекладений на споживачів; 2) надмірне регулятивне й податкове навантаження на виробників спирту, лікєро-горілочаних виробів, пального та їх оптових продавців в Україні (платні ліцензії, у тому числі вартісні для оптовиків, плата за які, згідно з методологією Єврокомісії, враховується при розрахунку податкового коефіцієнта в ЄС); 3) гіпертрофований контроль із боку представників контролюючих органів за діяльністю виробників спирту та алкогольних напоїв через їх постійну присутність на акцизних складах; 4) концентрація податкового контролю на легальному виробництві й випуску в обіг спирту та алкогольних напоїв, тоді як їх подальший рух на сьогодні не охоплений системними заходами контролю. У країнах ЄС через виробництво підакцизних товарів на податковому складі в режимі призупиненого оподаткування основним об'єктом податкового контролю є випуск підакцизних товарів у споживання; 5) високий рівень тінізації ринку

алкогольних напоїв та нафтопродуктів ; 6) відсутність належних вимог під час видачі ліцензій та обмеження підстав для їх призупинення та анулювання.

Аналіз сучасної практики адміністрування акцизного податку з алкогольних напоїв та тютюнових виробів дозволяє констатувати, що майже всі країни ЄС здійснюють їх спеціальне маркування. Найбільш вдалим рішенням щодо захисного маркування є використання захищеної етикетки (марки), яка є документом державної звітності, що засвідчує законність виробництва та обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Застосування акцизних марок дозволяє державі своєчасно виявляти товари, неоподатковувані акцизним податком, а покупцеві гарантує якість і кількість товару, що купується.

Ефективні системи маркування повинні забезпечували не лише належні безпечні можливості для уважного спостереження та контролю за обігом підакцизних товарів, а й гарантували цілісність ланцюга постачання за межами, спираючись на поєднання передових режимів безпечного виявлення та відстеження. Вони також повинні бути придатними для великих об'ємних виробничих ліній, таких що використовуються для виробництва сигарет та алкогольних напоїв, без впливу на швидкість виробництва.

За оцінками фахівців ДПС України, посилення захисту нових марок акцизного податку залишається досі актуальним питанням, оскільки діюча система маркування не відповідає сучасним вимогам та дає можливість ухилятися від сплати акцизного податку. Це підтверджується негативною динамікою обсягів реалізації діючих акцизних марок та свідчить про нарощування нелегального обігу підакцизної продукції як в Україні так і в країнах ЄС.

Отже, глобальною проблемою в акцизному оподаткуванні залишається незаконна та нерегульована підакцизна продукція, особливо тютюнова, яка завдає великої шкоди громадськості підриває цілі політики у галузі охорони здоров'я. Вирішальну роль в боротьбі з незаконною торгівлею сигаретами та захисті громадського здоров'я, державних бюджетів, юридичних операторів

економіки в Європі відіграє система виявлення та відстеження тютюнових виробів (англ. Tobacco Track and Trace System). Так, в умовах реалізації положень Протоколу про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами (Framework Convention on Tobacco Control – далі Протокол FCTC) [51] Рамкової конвенції ВООЗ із боротьби проти тютюну (далі – РКБТ ВООЗ) передбачено впровадження широкого комплексу заходів [32], зокрема: забезпечення контролю над усім ланцюжком постачань тютюнових виробів за допомогою впровадження міждержавної системи відстеження та простеження тютюнових виробів; розміщення на кожній пачці сигарет унікальних ідентифікаційних позначень, що дозволить визначати, в який момент сигарети вийшли з легального обігу та потрапили на нелегальний ринок [12]; встановлення і гармонізацію відповідальності за правопорушення, включно з затриманням і розпорядженням конфіскованими тютюновими виробами тощо.

Щодо України, то 1 березня 2017 р. Кабінет Міністрів України схвалив законопроект щодо ратифікації протоколу FCTC, який потім перейшов у відання Адміністрації Президента, яка після його вивчення та доопрацювання мала подати до Верховної Ради [32]. Проте подальших проходжень законопроекту не відбувалось, що може свідчити про умисне затягування процесу ратифікації міжнародного договору, що створює низку репутаційних ризиків для України.

На нашу думку, від впровадження системи відстеження і захисного маркування можуть отримати вигоду різні зацікавлені відомства, правоохоронні, податкові та митні органи, установи охорони здоров'я. Водночас за даними групи експертів ВООЗ запровадження «глобального режиму відстеження» буде сприяти попередженню, виявленню і ліквідації незаконної торгівлі справжніми тютюновими виробами, ще більше ускладнюючи діяльність контрабандистів [5]. Відповідно з метою спрощення такі системи повинні бути організовані на міжнародному рівні.

Як вже зазначалося вище на європейському просторі функціонує електронна система контролю за рухом підакцизних товарів – EMCS,

використання якої передбачає реєстрацію цифрових документів про рух підакцизної продукції в електронних системах країни відправника та країни призначення. Метою функціонування EMCS є: протидія нелегальному обігу підакцизних товарів через перевірку інформації в режимі реального часу та перевірка товарів, які переміщуються в режимі призупиненої сплати акцизного податку; забезпечення безпечного переміщення підакцизних товарів у режимі відстроченої сплати акцизного податку з перевіркою перед отриманням кінцевим покупцем; спрощення процедури для трейдерів через стандартну електронну систему для всіх країн ЄС; прискорення процедури повернення фінансових гарантій після надходження товарів до місця призначення; створення умов для скорочення паперового документообігу [21].

В умовах діджиталізація усіх процесів у сфері оподаткування під час розробки стратегічних ініціатив розвитку системи контролю за обігом підакцизних товарів в Україні потрібно розглянути можливість запровадження системи, подібної до EMCS. Поряд з цим варто зазначити, що податковими органами України нині розробляються та впроваджуються новітні сервіси, до яких належать, зокрема, система електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (СЕАРП та СЕ) та електронної акцизної накладної, мобільний додаток «Легальний акциз», електронна ліцензія на оптову та роздрібну торгівлю алкогольними і тютюновими виробами, система контролю за обігом підакцизних товарів на всіх етапах ланцюга постачання «Електронна акцизна марка» тощо. Такі тенденції триватимуть і надалі, у зв'язку з цим актуальним та своєчасним є дослідження особливостей моніторингу руху підакцизних товарів у країнах ЄС для виявлення кращих зарубіжних практик, які дозволять удосконалити процеси контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів в Україні.

Зважаючи на вище перераховані недоліки сучасний механізм вітчизняного акцизного оподаткування потребує суттєвого вдосконалення, завданням якого, на наше переконання, повинно бути з одного боку унеможливлення тіньового обігу підакцизних товарів, а з іншого –

забезпечення виконання цим платежем не лише фіскальних завдань, але й регулятивних функцій.

8. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ СУЧАСНИХ ТЕХНОЛОГІЙ АДМІНІСТРУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ

З урахуванням хронічних інституційних проблем України, невисокого рівня доходів населення та кризи, зумовленої повномасштабним вторгненням РФ, у найближчі роки варто було б відмовитися від перманентного зростання ставок акцизного податку та скерувати зусилля на покращення системи адміністрування акцизного податку та контролю за виробництвом і обігом підакцизних товарів. Підвищення інституційної спроможності податкових органів, введення нових технологій в їх роботі, модернізація інструментів ідентифікації та управління ризиками, як і впровадження зваженої системи акцизного оподаткування, мають поступово нівелювати хронічні проблеми на ринку підакцизних товарів та знизити фіскальні ризики за доходами акцизного податку.

Наявні диспропорції між фіскальними та регулятивними ефектами акцизного податку, а також рівень тіньового обігу підакцизних товарів свідчить про необхідність розвитку та подальшого впровадження сучасних технологій адміністрування, тим більше, що ланцюжки поставок підакцизних товарів, транспорт та логістика сьогодні перетворилися на індустрію високих технологій.

В цьому контексті важливим є завдання щодо розробки ефективного контролю всього ланцюга постачання підакцизних товарів шляхом здійснення низки заходів щодо розвитку сучасних технологій адміністрування акцизного податку з боку держави (рис. 8).

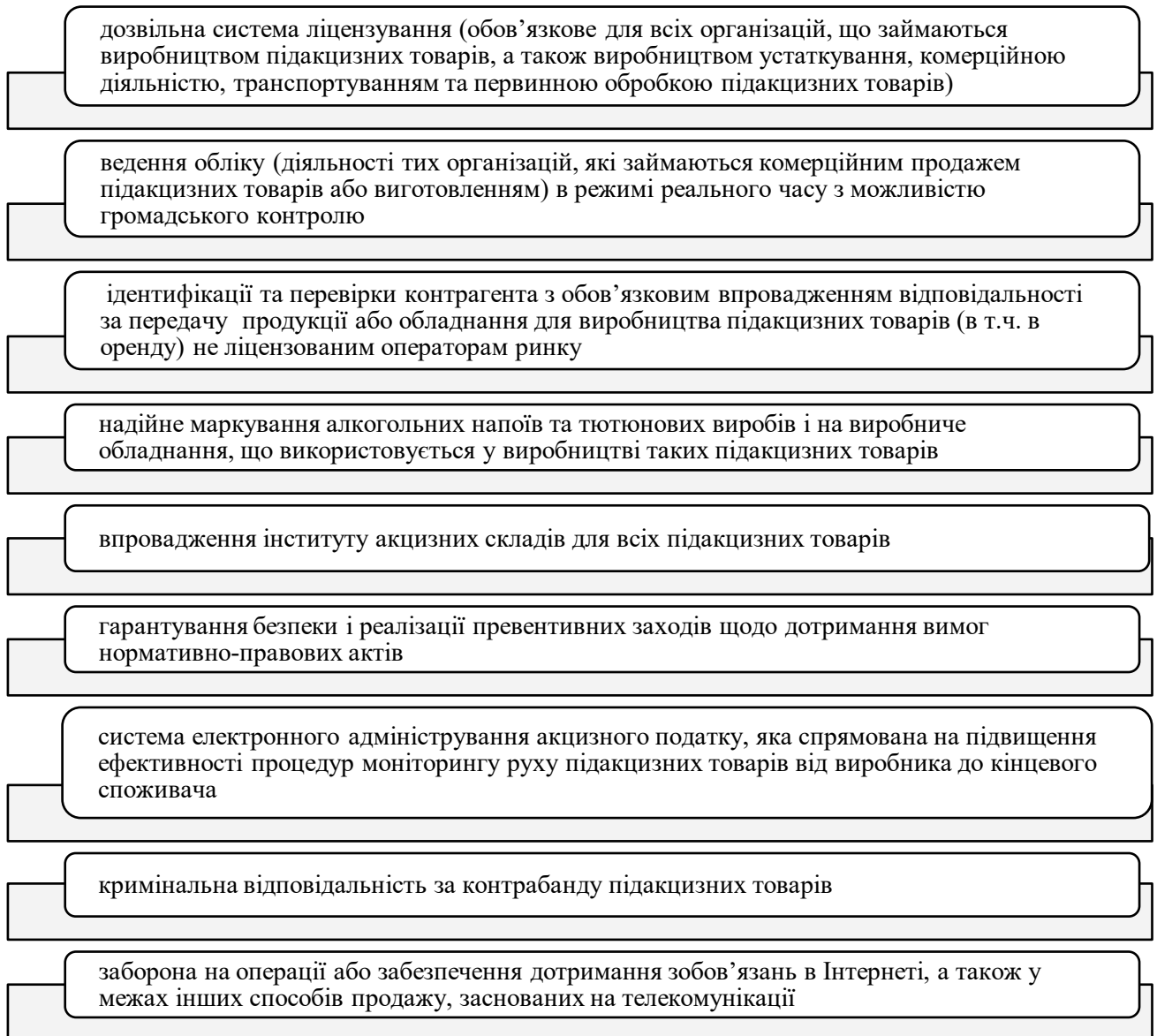


Рис. 8. Заходи щодо вдосконалення та впровадження нових технологій адміністрування акцизного податку *

**Джерело: побудовано автором на основі інформації [37].*

Передумовою ефективного адміністрування акцизного податку є встановлення бар'єрів для входження на ринок підакцизних товарів недобросовісних економічних операторів. Використання даних інструментів дозволяє реалізовувати прямий державний вплив на ринок підакцизних товарів. Практика європейських країн свідчить про застосування фрагментарне ліцензування виробництва та обігу підакцизних товарів, що переважно базується на дозвільному принципі. Натомість заявочний принцип

отримання ліцензії, якого дотримуються в Україні, створює ситуацію за якої окремі суб'єкти господарювання без дотримання ліцензійних умов можуть розпочинати господарську діяльність, що є передумовою для розповсюдження нелегальної та фальсифікованої підакцизної продукції.

Зважаючи на численні факти правопорушень на етапі ліцензування новостворених підприємств, зокрема отримання ліцензії без наявності фактичного місця здійснення господарської діяльності або реєстрація фіктивних місць зберігання продукції тощо, пропонуємо трансформувати інститут ліцензування виробництва та оптової торгівлі підакцизними товарами шляхом впровадження процедури передліцензійної перевірки. Доцільно ліцензійні вимоги доповнити критеріями фінансової спроможності (фінансовий скоринг) та податкової надійності (належного ведення бухгалтерського обліку, своєчасної сплати податків, відсутності податкових зловживань). При цьому передліцензійна перевірка має складатися з таких етапів: контроль критичних точок; оцінювання характеристик фінансового стану суб'єкта господарювання; визначення податкової надійності суб'єкта господарювання на основі аналізу баз даних податкової служби та зовнішніх джерел. Також необхідно впровадити законодавчі норми щодо можливості анулювання ліцензії на певний строк за фактами правопорушень, що можуть спричинити незаконний обіг підакцизних товарів.

Врахування запропонованих новацій сприятиме прозорості у сфері виробництва та обігу підакцизної продукції, посиленню відповідальності її учасників, а також гарантуватиме безпеку життя і здоров'я громадян, що в кінцевому випадку забезпечить збільшення надходжень до державного бюджету. Це також дозволить перетворити ліцензування в ефективний інструмент впливу на якісні та кількісні показники розвитку ринку підакцизних товарів.

Поряд з цим вважаємо, що для виконання завдань з підвищення ефективності контролю за обігом підакцизних товарів та протидії нелегальному їх обігу необхідно перейти на принципово новий рівень

інформаційно-аналітичного забезпечення контролюючих органів в процесі обліку платників акцизного податку. Передумовою забезпечення повної прозорості системи адміністрування акцизного податку має стати об'єднання інформаційних ресурсів баз даних, пов'язаних із станом та діяльністю економічних операторів ринку підакцизних товарів, в комплексну інформаційну систему. Це пов'язано з відсутністю оперативного доступу до інформації відповідних баз даних ДПС України в режимі реального часу при існуванні розгалуженої мережі реєстрів платників акцизного податку та місць зберігання підакцизних товарів. У зв'язку з цим запропоновано впровадження нового електронного сервісу з надання електронних послуг співробітникам контролюючих органів, платникам податків та іншим зацікавленим особам з використанням Інтернет-середовища та єдиного веб-порталу ДПС України. Завдання якої має полягати в автоматизації збирання, реєстрації, збереження, пошуку, оброблення та видачі інформації за запитами користувачів з ліцензійних реєстрів всіх операторів ринку підакцизних товарів з урахуванням організаційних засад формування і ведення ліцензійних реєстрів та переліку відомостей, що містяться в них. Запровадження нововведення забезпечить створення єдиного інформаційного простору та формування бази даних про обіг підакцизних товарів. Це дозволить використати інноваційні технології та можливості цифровізації для підвищення ефективності контролю за обігом підакцизних товарів, протидії їх нелегальному обігу та реалізації фіскального потенціалу акцизного податку.

З'ясовано, що впровадження дозвільної системи ліцензування тісно пов'язане з процедурою контрольно-наглядової діяльності на ринку підакцизних товарів, основними формами якої є виїзні податкові перевірки та податковий нагляд. Відповідно перша форма передбачає контроль за правильністю визначення об'єкту оподаткування акцизним податком, дотримання умов виробництва товарів підакцизної групи тощо. Водночас наглядова діяльність пов'язана з необхідністю відстеження дотримання суб'єктами ринку вимог, які висуваються при оптовій та роздрібній торгівлі

підакцизними товарами. Такий нагляд здійснюється в тому числі і шляхом проведення фактичних перевірок виробників та продавців підакцизних товарів у порядку, визначеному ст.80 ПКУ.

Виклики сучасного світу зумовлюють необхідність нормативного врегулювання торгівлі підакцизними товарами, зокрема тютюновими виробами та алкогольними напоями, через засоби електронної комерції (з використанням інтернет-сайтів, засобів телефонного зв'язку, різноманітних додатків та електронної пошти тощо). Нині нелегальні торговці створюють фейкові сайти відомих торгових марок на яких продають нелегальний тютюн та алкогольні напої, фальсифіковані та контрабандні підакцизні товари, в тому числі з порушенням законодавства щодо доставки для неповнолітніх та недотриманням часових рамок реалізації. В таких умовах довести законослухняним компаніям свою непричетність до порушення досить складно.

У зв'язку із відсутністю правових рамок функціонування такого каналу продажу для підакцизних товарів заходи уповноважених органів України щодо упередження такої діяльності (притягнення фізичних осіб до адміністративної відповідальності, встановлення реальних обставин торгівлі підакцизними товарами через Інтернет та можливість ініціювання блокування Інтернет-сторінок, у межах наявних проваджень) не є достатньо ефективними.

Отже, особливо в умовах воєнного часу, вдосконалення законодавства щодо врегулювання продажу підакцизних товарів в електронній комерції є одним із першочергових завдань, яке сприятиме ліквідації окремих форм нелегальної торгівлі та дозволить значно підвищити податкові надходження акцизного податку за рахунок залучення до оподаткування учасників такого ринку. Запровадження таких пропозицій дозволить захистити споживачів від небезпечних та шкідливих фальсифікованих товарів, зменшить їх доступність, зумовлену нелегальним обігом.

Для забезпечення належного контролю за повнотою сплати акцизного податку у вітчизняній практиці податкового адміністрування

використовуються такі інструменти як «акцизні склади» та «цифрові засоби контролю». За результатами дослідження було встановлено, що інститут акцизних складів в Україні є аналогом податкових складів в країнах ЄС. Проте, якщо порівнювати вітчизняне акцизне законодавство з європейським, то в українському законодавстві відсутнє таке поняття, як «призупинення оподаткування». Також до основних відмінностей вітчизняної практики функціонування акцизних складів відносяться наступні умови:

- сфера застосування акцизних складів в Україні звужена до місць виробництва і зберігання етилового спирту, горілки, лікєро-горілочаних виробів та пального. Проте, їх форма не відповідає нормам, які діють в країнах ЄС, де акцизні склади є платниками податків та забезпечують контроль за обігом усіх підакцизних товарів;

- обов'язкова присутність на акцизних складах представника податкового органу. Транспортування підакцизних товарів, відвантажених з акцизного складу підприємства-виробника такої продукції, без товарно-транспортних накладних з відміткою представника контролюючого органу забороняється.

Зважаючи на позитивний європейський досвід функціонування інституту податкових складів для підакцизних товарів пропонуємо:

- створити акцизні склади (що функціонуватимуть на єдиних засадах) для всіх видів гармонізованих підакцизних товарів, уніфікувавши таким чином адміністрування акцизного податку;

- запровадити виробництво підакцизних товарів на акцизних складах у режимі призупиненого оподаткування;

- перейти до сплати акцизного податку при випуску підакцизних товарів для споживання;

- ввести уніфіковану автоматизовану систему контролю за обігом усіх підакцизних товарів, подібну до EMCS, яка функціонує в європейських країнах.

В умовах значної тінізації ринку підакцизних товарів досить важливими є системи електронного адміністрування акцизного податку, які спрямовані на підвищення ефективності процедур моніторингу руху підакцизних товарів від виробника до кінцевого споживача. Така система передбачає використання інструментів дистанційного контролю, посилення функції безпеки ланцюга постачання підакцизних товарів шляхом застосування сучасних методів аутентифікації та верифікації (податкових марок).

Вирішальну роль у цьому напрямі відіграє система виявлення та відстеження тютюнових виробів (Track and Trace System), яка призначена для відстеження руху тютюнових виробів на ланцюгу постачання. З огляду на успішний світовий досвід застосування системи виявлення та відстеження, можна зробити висновок щодо доцільності впровадження подібної системи для тютюнових виробів в Україні, що стане ефективним механізмом протидії нелегальному обігу таких підакцизних товарів, що в свою чергу підвищить обсяг податкових надходжень, сприятиме захисту споживачів від вживання шкідливої фальсифікованої та контрабандної продукції.

Враховуючі значні ризики в сфері виробництва і обігу підакцизних товарів, досить важливим є питання відповідальності за порушення у сфері виробництва та обігу підакцизних товарів. Нині одним із основних завдань протидії незаконному обігу підакцизних товарів є запровадження кримінальної відповідальності за контрабанду. Адміністративний штраф разом з конфіскацією товару і транспортного засобу не є для контрабандистів суттєвим покаранням, оскільки надприбутки від такої нелегальної діяльності з надлишком покривають подібні витрати.

Вважаємо, що впровадження запропонованого інструментарію адміністрування акцизного податку дозволить підвищити дієвість контролю за ринком підакцизних товарів та стимулюватиме підвищення фіскальних та регулятивних ефектів акцизного оподаткування.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі наведено теоретичне узагальнення і вирішення наукового завдання, що полягає у дослідженні питань розвитку та запровадження сучасних технологій адміністрування акцизного податку 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 теоретичні засади адміністрування акцизного податку. Узагальнено підходи науковців до визначення адміністрування податків та на цій основі обґрунтовано поняття «адміністрування акцизного податку» як процесу, що включає інформаційно-правову складову, яка передбачає дотримання платниками нормативно-правової бази щодо порядку розрахунку і сплати акцизного податку, надання консультацій контролюючими органами платникам, та фіскальну – забезпечення необхідної суми надходжень акцизного податку до бюджетів різних рівнів та контроль на всіх етапах його адміністрування. Наголошено, що метою адміністрування акцизів є не лише забезпечення отримання запланованих сум, як вважає більшість науковців та практиків, а виконання платниками податкових зобов'язань у встановлений термін, на основі достовірно визначених об'єктів оподаткування. Охарактеризовано особливості адміністрування акцизного податку, які полягають у використанні комплексу спеціального законодавства та інструментарію, серед яких: реєстрація платників акцизного податку (ліцензування, атестація, стандартизація); правила виробництва та обігу підакцизної продукції (акцизні склади, марки акцизного податку, спеціальне маркування, специфіка обладнання торгових приміщень, цифрові засоби контролю); порядок сплати податкових зобов'язань (авансова сплата при придбанні марок акцизного податку, податковий вексель); додаткового цінового регулювання (встановлення мінімальних / максимальних роздрібних

цін) та спеціальної звітності. Встановлено, що механізм справляння та адміністрування акцизного податку в Україні нині не є досконалим, що призводить до фіскальних ризиків та зменшення його регулятивного впливу.

2. Під час аналізу фіскально-адміністративного механізму акцизного оподаткування з'ясовано його зростаючу фіскальну роль. Акцизний податок є одним із важливих бюджетоформуючих податків, частка якого в структурі податкових надходжень упродовж 2016–2021 рр. коливалась в інтервалі від 13,8 % до 12,4 %, а в загальних доходах бюджету від 11,5 до 10,1 %. У структурі доходів від акцизного оподаткування найбільшу питому вагу забезпечують надходження акцизного податку на тютюн і тютюнові вироби – 36 %, та акциз на пальне – 42%. Зростання надходжень акцизного податку за вказаними категоріями передусім обумовлена зростанням ставок акцизного податку та зміною курсу гривні по відношенню до євро. Доведено, що стрімке підвищення акцизного навантаження створює фіскальні ризики для бюджету та призводить до негативних тенденцій на ринку таких, як нелегальний обіг та ухилення від оподаткування.

На основі статистичного аналізу з використанням показників дисперсії, стандартного відхилення та коефіцієнта варіації проведено оцінку ризиків податкових надходжень акцизного податку. Це дозволило зробити висновки, що акцизний податок знаходиться в зоні допустимого бюджетного ризику (8,05 %), коли загальні податкові надходження – у зоні критичного ризику (10,73 %). Визначено, основні фактори впливу на фіскальні ризики з акцизного податку, до яких віднесено: економічні, фінансові кризи, зниження ділової активності, інфляційні процеси, воєнні конфлікти; зміни у споживанні підакцизних товарів, збільшення та зменшення обсягів їх легального виробництва, розмір ставок акцизного податку, податкові пільги; значний тіньовий сектор, що веде до скорочення податкової бази, ухилення від оподаткування; недосконалість бюджетного планування й прогнозування доходів, завищення планових показників інколи з політичною метою; низька ефективність механізму справляння та адміністрування акцизного податку.

3. Розглянуто особливості виникнення конфлікту інтересів у разі значної кількості стейкхолдерів, які мають різні думки щодо оптимального механізму акцизного оподаткування та стратегічного розвитку ринку підакцизних товарів в цілому. Констатовано, що застосування стейкхолдер-підходу до вироблення рішень щодо вдосконалення механізму адміністрування акцизного податку претендує на оптимальність з погляду задоволення інтересів всіх груп впливу, а стейкхолдер-підхід – на роль основної методології у пошуку рішень на державному рівні.

4. Встановлено, ефективне адміністрування акцизного податку є дієвим інструментом реалізації в інтересах суспільства цілей і завдань акцизної політики. При цьому, основним завданнями удосконалення акцизного оподаткування в Україні є формування ефективного механізму акцизного податку з використанням економічно обґрунтованого рівня його ставок і забезпечення виконання ним фіскальних та регулятивних ефектів. Податкове адміністрування повинно бути дієвим, щоб забезпечити високий ступінь дотримання законодавчих норм платниками податків, та результативним, щоб адміністративні витрати були незначними порівняно з доходами, що отримуються. Визначено критерії формування основних показників ефективності акцизного оподаткування, які передбачають: збільшення доходів бюджету від сплати акцизного податку; мінімізація впливу людського фактора на адміністрування акцизного податку; відповідність акцизного оподаткування загальним принципам оподаткування; сприяння зростанню економічної активності суб'єктів господарювання; мінімізація поточних витрат на адміністрування акцизного податку, що призведе до позитивного співвідношення отриманих результатів до витрат на їх досягнення; обмеження споживання товарів шкідливих для здоров'я населення та зменшення негативного навантаження на навколишнє середовище (алкогольних напоїв, тютюнових виробів, окремих видів енергоресурсів); перерозподіл доходів між різними верствами населення; наближення вітчизняного податкового законодавства в сфері акцизного оподаткування та контролі за виробництвом

і обігом підакцизних товарів до законодавства ЄС; удосконалено контроль за виробництвом та обігом підакцизних товарів; формування позитивного ставлення до оподаткування акцизним податком серед населення країни тощо. Врахування таких критерії при формуванні акцизної політики дозволить покращити фіскальну та регулятивну ефективність акцизного оподаткування.

5. Обґрунтовано, що фіскальна та регулятивна ефективність акцизного податку в Україні є результатом роботи контролюючих органів у сфері податкового адміністрування, що проявляється через дієвість сформованих правил, процедур і нормативно-правової бази акцизного оподаткування. Визначено, що під фіскальною ефективністю акцизного оподаткування варто розуміти ступінь реалізації фіскальної спроможності акцизного податку, його здатності стабільно приносити до бюджету чистий дохід із врахуванням всіх витрат на податкове адміністрування. На основі розрахунку показника фіскального ефекту акцизного податку в Україні упродовж 2016–2021 рр. встановлено про наявність значних сум переplat та податкової заборгованості. Зокрема, податковий борг з акцизного податку упродовж періоду дослідження зріс в 3,6 рази, а саме з 0,8 млрд грн в 2016 р. до 2,8 млрд грн в 2021 р., що звужує фінансову базу держави для здійснення необхідних економічних і соціальних програм.

Економічну ефективність акцизного податку проаналізовано через його вплив на кон'юнктуру ринків підакцизних товарів. На основі показників діяльності Департаменту контролю за підакцизними товарами ДПС України в 2020–2021 рр. встановлено взаємозв'язок між надходженнями акцизного податку до бюджету у розрізі окремих груп підакцизних товарів і обсягами їх виробництва та імпорту. Виявлено, що під впливом зміни акцизного навантаження розвиток окремих ринків підакцизних товарів (тютюнових виробів та пального) характеризувався тенденціями зменшення вітчизняного виробництва з одночасним збільшенням імпорту аналогічних підакцизних товарів. Зокрема, виробництво тютюнових виробів в Україні в 2021 р. скоротилося на 12 % при стрімкому зростанні імпорту на 40,2 %.

Доведено, що наявність фіскальних ризиків в системі справляння акцизного податку є наслідком недостатньої ефективності податкового адміністрування, що впливає з недосконалості самого механізму податку та значних порушень податкового законодавства в сфері виробництва та обігу підакцизних товарів.

6. Викладено вимоги щодо гармонізації податкового законодавства України в сфері акцизного оподаткування, які закріплені в Угоді про асоціацію України та ЄС. Також здійснено порівняльний аналіз особливостей адміністрування та правового регулювання акцизного податку в країнах ЄС та в Україні. Досліджено відповідність норм ПКУ положенням директив ЄС із питань акцизного оподаткування, а саме: Директиви Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року про загальний режим акцизних зборів. Визначено можливості запозичення позитивного досвіду держав ЄС і внесення змін до чинного податкового законодавства України. Встановлено, що норми директив щодо акцизного оподаткування певною мірою враховані в законодавстві України. Відмінностями, які потребують подальшого врегулювання у вітчизняному законодавстві, залишаються норми щодо визначення поняття об'єкта оподаткування та дати виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку, а також приведення у відповідність до європейської практики методів адміністрування акцизного податку. Зокрема:

- 1) перейти до сплати акцизного податку при випуску підакцизних товарів для споживання;
- 2) впровадити акцизні склади для всіх підакцизних товарів у режимі призупиненого оподаткування;
- 3) перегляду вітчизняного механізму ліцензування платників акцизного податку на зразок інституту ліцензованого управляючого податковим складом в ЄС;
- 4) вдосконалити систему контролю за виробництвом підакцизних товарів шляхом введення електронної реєстрації промислових підприємств і їх ліцензуванням;
- 5) впровадити інноваційні системи контролю за виробництвом і обігом підакцизних товарів та уніфіковану автоматизовану систему контролю за обігом усіх підакцизних товарів, подібну до ENCS в європейських країнах..

7. Визначено основні технології та інструменти адміністрування акцизного податку, які дозволяють підвищити фіскальну та регулятивну ефективність акцизного оподаткування. На основі вітчизняної практики справляння акцизного податку окреслено основні недоліки механізму його адміністрування, до яких варто віднести: 1) недосконалість процедури ліцензування діяльності щодо виробництва, імпорту, експорту, оптової і роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами, внаслідок чого існують передумови для нелегального обігу підакцизної продукції; 2) діюча модель функціонування інституту акцизного складу призводить до таких негативних наслідків: відволікання обігових коштів підприємств; надмірне регулятивне й податкове навантаження на виробників спирту, лікєро-горілочаних виробів, пального та їх оптових продавців в Україні; постійна присутність працівників податкових органів на акцизних складах; концентрація податкового контролю на легальному виробництві й випуску в обіг спирту та алкогольних напоїв, тоді як їх подальший рух на сьогодні не охоплений системними заходами контролю; високий рівень тінізації ринку підакцизних товарів; відсутність належних вимог під час видачі ліцензій та обмеження підстав для їх призупинення та анулювання; 3) невідповідність системи маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів сучасним вимогам цифрового контролю за обігом підакцизних товарів; 4) відсутність міждержавної системи відстеження тютюнових виробів та уніфікованої електронної системи контролю за обігом всіх підакцизних товарів.

8. Акцентовано увагу на тому, що вагомим економічним чинником забезпечення стабільного функціонування ринку підакцизних товарів є формування та реалізація зваженої акцизної політики на довгострокову перспективу, що в повній мірі дозволить реалізувати фіскальний та регулятивний потенціал акцизного оподаткування. Водночас вказані заходи повинні бути тісно пов'язані з іншими, які реалізуються державними органами в межах регулювання економічних процесів. Саме ефективний механізм адміністрування акцизного податку є необхідною передумовою повного і

своєчасного виконання державного бюджету за податковими надходженнями і запорукою виконання державою завдань, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів. Так як обсяги податкових надходжень значною мірою залежать від ефективності податкових органів, то вдосконалення системи адміністрування акцизного податку в Україні потребує впровадження комплексного підходу до рішень, спрямованих на довгострокову перспективу.

При цьому, основними кроками на шляху вдосконалення механізму справляння акцизного податку, на наше переконання, повинні бути:

- 1) забезпечення стабільності ставок цього платежу протягом тривалого періоду (як мінімум – 3-5 років);
- 2) вдосконалення ліцензування, зокрема впровадження дозвільного принципу реєстрації;
- 3) ведення обліку (діяльності тих організацій, які займаються виробництвом та продажем підакцизних товарів) в режимі реального часу з можливістю громадського контролю;
- 4) забезпечення надійного маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, виробничого обладнання, що використовується у виробництві таких підакцизних товарів;
- 5) впровадження інституту акцизних складів для всіх підакцизних товарів; запровадження виробництва підакцизних товарів на акцизних складах у режимі призупиненого оподаткування; перехід до сплати акцизного податку при випуску підакцизних товарів для споживання; введення уніфікованої автоматизованої системи контролю за обігом усіх підакцизних товарів;
- 6) нормативно-правове врегулювання продажу алкогольних напоїв та тютюнових виробів через засоби електронної комерції;
- 7) введення кримінальної відповідальності за контрабанду і посилення відповідальності за правопорушення у сфері нелегального виробництва підакцизних товарів;
- 8) впровадження спільної з ЄС та іншими державами системи виявлення та відстеження тютюнових виробів (при чому створення такої системи не може бути делеговане виробникам або пов'язаним з ними організаціям).

Практична реалізація пропонованих нами напрямів вдосконалення адміністрування акцизного податку призведе до формування прозорого і

стабільного правового поля діяльності платників цього платежу, сприятиме становленню справедливого конкурентного середовища та, одночасно, спричинить зростання обсягів надходжень акцизного податку до державного бюджету та підвищення регулятивних ефектів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво. *Фінанси України*. 2003. № 6. С. 27–36.
2. Бабіченко В. В., Глухова В. І., Колотій Ю. С. Аналіз формування дохідної бази Державного бюджету України та оцінка бюджетних ризиків. *Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics»*. №14 (2019), С. 19-25. URL: <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/07/Babichenko-V.-V.-Gluhova-V.-I.-Kolotij-YU.-S..pdf>.
3. Башняк Г., Палазова А., Литвиненко Л., Присяжнюк І., Дуплій Н., Яремчук П., Пінчук В. Зелена книга: аналіз ринку ферментованих алкогольних напоїв. *Офіс ефективного регулювання*. 2021. С. 177. URL: https://cdn.regulation.gov.ua/dc/48/86/a8/regulation.gov.ua_Fermented%20drinks%20market%20analysis_web.pdf.
4. Богдан Т. Антикризова фіскальна політика та проблеми акцизів. *Бізнес Цензор*. 2021. URL: https://biz.censor.net/columns/3296145/antikrizova_fs_kalna_poltika_ta_problemi_aktsizv.
5. Богданов В. Н., Блудов Д. А., Вихлянцев П. С., Симонов М. В. Европейские ориентиры прослеживания табачной продукции. *Микроэкономика*. 2015. URL: <https://www.center-inform.ru/upload/iblock/a93/st2910.pdf>.
6. Боровик П. М., Колотуха С. М., Бечко В. П. Вдосконалення механізму податкового регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів. *Збірник наукових праць Уманського НУС*. 2013. Вип. 82. Ч. 2: Економіка. С. 270–276.
7. Державна монополія на виробництво спирту скасовується. *Закон і Бізнес*. 2019. URL: <https://zib.com.ua/ua/140438.html>.
8. Десятнюк О. М. Управління податковим боргом : навчальний посібник / О. М. Десятнюк, Т. Я. Маршалок. – Тернопіль : Вектор, 2013. – 340 с.

9. Доходи Зведеного бюджету за 2020 рік. Міністерство фінансів України. 2021. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/zvit_2020_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.pdf
10. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2021 рік. Державна податкова служба України. 2022. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>.
11. Звіт про результати роботи Департаменту контролю за підакцизними товарами за 2021 р. *Державна податкова служба України*. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/460/568584/09.02.2022_prezentats_ya_za_2021_r_k_dlya_druku.pdf.
12. Інфографіка «Час ратифікувати. Протокол про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами – міжнародний інструмент боротьби з контрабандою». URL: <https://drive.google.com/file/d/1aiDNvFkzrzpucVH33EruNkrBqghIAWXv/view>.
13. Інформація про фінансові ризики та їх вплив на показники Державного бюджету в 2022 році. *Міністерство фінансів України*. 2022. URL: <https://mof.gov.ua/uk/download/page/3524>.
14. Карагозлю Ю. Кількісна оцінка ризику бюджетів міст з врахуванням рівня їх депресивності. *Економічний простір*. 2013. № 75. С. 163-171.
15. Карпенко С.П. Фінансовий та регуляторний потенціал акцизного податку в контексті оподаткування тютюнових виробів. *ScienceRise*. 2015. № 3 (8). С. 30–35.
16. Ковальчук К.Ф., Петрова Л.В. Теоретичні питання щодо податкового адміністрування. *Економічний вісник Національного гірничого університету*. 2018. №1. С.54-60.
17. Коротун В. І. Тактика та стратегія реалізації акцизної політики в Україні. *Малий і середній бізнес (право, економіка, держава)*. 2013. № 4 (55). С. 168–173.

- 18.Макаренко В. В. Податкове регулювання ринку підакцизних товарів в Україні: дис. канд. ек. наук: 08.00.08 / Макаренко Володимир Володимирович. Ірпінь, 2021. 259 с.
- 19.Мельник В. М. Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії: дис. д. е. н.: 08.00.08 / Мельник Віктор Миколайович. К., 2007. 444 с.
- 20.Моніторинг нелегальної торгівлі тютюновими виробами в Україні (2 хвиля 2021). KANTAR. 2021. URL: <https://tns-ua.com/news/monitoring-nelegalnoyi-torgivli-tyutyunovimi-virobami-v-ukrayini-2-hvilya-2021>.
- 21.Новицька Н. Особливості моніторингу руху підакцизних товарів у країнах ЄС. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2019. Вип. 3. С. 155–163. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/268453059.pdf>.
- 22.Пислиця А. В. Ефективність акцизів: зміст, система показників, фактори впливу. *Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів* : зб. матер. наук.-практ. конференції, 31 жовтня 2013 р. / Мін. дох. і зб. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з проблем оподатк. – Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – С. 392–394.
- 23.Пислиця А. В. Теоретичні засади адміністрування акцизів. *Фінанси, облік і аудит*. 2014. Випуск 2 (24). С. 79–94. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/32610893.pdf>.
- 24.Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської ; ДННУ “Акад. фін. управління”. К., 2017. 448 с.
- 25.Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарантул. З.С. Варналій. – К.: Знання, 2008. – 675 с.
- 26.Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

27. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 07.12.2017 № 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19#Text>.
28. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального: Закон України від 19.12.1995 № 481/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80#Text>.
29. Про затвердження місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022 – 2024 роки: Наказ ДПС України від 22.11.2021 № 965. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/77553.html>.
30. Про здійснення заходів, спрямованих на розвиток добросовісної конкуренції: Рекомендації Антимонопольного комітету України від 23 червня 2020 р. № 27-рк. URL: <https://amcu.gov.ua/storage/app/uploads/public/5f0/2cc/112/5f02cc1127c67203164382.pdf>.
31. Проскура К. П. Особливості адміністрування податків в Україні. *Економічний часопис-XXI*. 2012. №3. С. 53–55.
32. Протокол про ліквідацію незаконної торгівлі тютюновими виробами. *Tobacco Tactics: Інформаційно-тематичний ресурс*. 2020. URL: <https://tobaccotactics.tobaccocontrol.org.ua/protokol-pro-likvidatsiyu-nezakonnoyi-torgivli-tyutyunovimi-virobami/>.
33. Публічний звіт ДПС 2020. *Державна податкова служба України*. 2021. URL: <https://tax.gov.ua/data/files/254936.pdf>.
34. Селіванов А. О. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. 2002. № 2. С. 34-38.
35. Сушкова О.Є., Ошуркевич В.В. Система адміністрування акцизного податку в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного*

- університету. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Випуск 9. Частина 5. 2014. С.199–204. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_09/260.pdf.
36. Таранов І.М. Адміністрування та ефективність справляння податків в Україні. *Фінансова система України. Зб. наук. праць. Острог: В-во «Національний університет «Острозька академія», 2007. Вип. 9, Ч. 1. С. 220-227.*
37. Техническое пособие ВОЗ об Администрировании табачных налогов. Всемирная организация здравоохранения. 2013. URL: http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/44316/12/9789244563991_rus.pdf?ua=1.
38. Томнюк Т. Л. Дефініція «адміністрування податків»: сутність та специфічні особливості в управлінській діяльності податкових органів- *Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії : зб. наук. пр.* 2009. № 4 (17). С. 56–62-
39. ТОП-200 найбільших компаній України за сумою сплати податкових платежів за 2020 рік. Бізнес в офіційних цифрах РЕЙТИНГ. 2021. URL: https://rating.zone/wp-content/uploads/2021/04/top_200_2020.pdf.
40. Тут курять: чим живе тютюновий ринок України у 2020. РБК. 2020. URL: <https://daily.rbc.ua/ukr/show/kuryat-zhivet-tabachnyy-rynok-ukrainy-2020-1603357529.html>.
41. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Україна, Європейський Союз, Міжнародний документ від 27.06.2014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text.
42. 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. *Економічний вісник. Серія : Фінанси,*

- облік, оподаткування. 2021. Вип. 7. С. 196-208.
URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ehsfat_2021_7_20.
- 43.Юрченко М., Клименко Т. Ефективне податкове адміністрування як передумова розвитку податкової системи України. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. №3. 2020. С.153–161. URL: <http://echas.vnu.edu.ua/index.php/echas/article/view/622/505>.
- 44.Юрчишена Л.В., Шевчук Ю.І. Концептуальні засади адміністрування та фінансовий потенціал акцизного податку в Україні. *Фінанси, облік, банки*. № 1 (24). 2019. С. 102–112.
- 45.Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity (Text with EEA relevance). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32003L0096>.
- 46.Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32008L0118>.
- 47.Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex:32011L0064>.
- 48.Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:31992L0083>.
- 49.Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:31992L0084>.
- 50.Freeman R. Edward Strategic Management: A stakeholder approach. Cambridge University Press, 2010. URL:

https://www.researchgate.net/publication/235458104_Stakeholder_Theory_The_State_of_the_Art.

51. On the approximation of the laws, regulations and administrative provisions of the Member States concerning the manufacture, presentation and sale of tobacco and related products and repealing Directive 2001/37/EC: Directive 2014/40/EU of the European Parliament and of the Council of 3 April 2014.
URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32014L0040>.
52. Ross H., Vellios N., Clegg Smith K. A closer look at «Cheap White» cigarettes. *Tobacco Control*. 2015. URL: <http://tobaccocontrol.bmj.com/content/early/2015/09/28/tobaccocontrol-2015-052540#ref-21>.

ДОДАТКИ

**Систематизація наукових підходів до визначення поняття
«податкове адміністрування»***

Автор	Визначення поняття
Селіванов А. О. [34]	правовідносини, що складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владнопримусового характеру до платників податків
Мельник В. М. [19]	управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила.
Андрущенко В. Л. [1]	управління людьми і подіями у сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких органів та дії відповідних виконавчо-владних установ. Безумовно, основним учасником процесу адміністрування податків та зборів є людина, яка безпосередньо бере участь в економічних відносинах з державою з приводу формування централізованих фондів грошових коштів держави через сплату податків та зборів.
Автори монографії «Податкова політика України: стан, проблеми, перспективи» [25]	логічно вибудований, науково обґрунтований процес державного управління податковими відносинами, направлений на максимізацію функцій суспільного добробуту за умови виконання заданого бюджетного обмеження. Управління податковими відносинами здійснюється органами, яким делеговано законодавством повноваженнями в сфері оподаткування. Досягнення поставленої цілі досягається шляхом науково обґрунтованого застосування прийомів, механізмів, принципів, форм і методичних процедур у сфері оподаткування. На думку П.В. Мельника, Л.Л. Тарантул, З.С. Варналія, зміст адміністрування податків ширший за зміст податкового контролю та є органічною частиною управління податковою системою, внутрішнім фактором її ефективного розвитку.
Таранов І. М. [36]	отождотожнює адміністрування і управління оподаткуванням і вважає, що управління оподаткуванням можна визначити як «сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення за допомогою яких органи державної влади та управління скеровують податковий механізм у визначеному законодавством напрямку та координують податкову діяльність при відчутних змінах в економіці та політиці».
Томнюк Т. Л. [38]	зауважує, що у науковій та економічній літературі адміністрування безпосередньо пов'язують з управлінням. На її думку, всі зазначені поняття обумовлюють наявність певної управлінської діяльності, однак поняття «менеджмент» є вужчим, ніж поняття «управління», а адміністрування податків виступає частиною управління процесами справляння податків. Якщо управління, менеджмент пов'язується зі стратегічними цілями управлінських структур, то адміністрування – це комплекс тактичних заходів, які практично реалізуються в процесі оподаткування.

**Джерело: складено автором.*

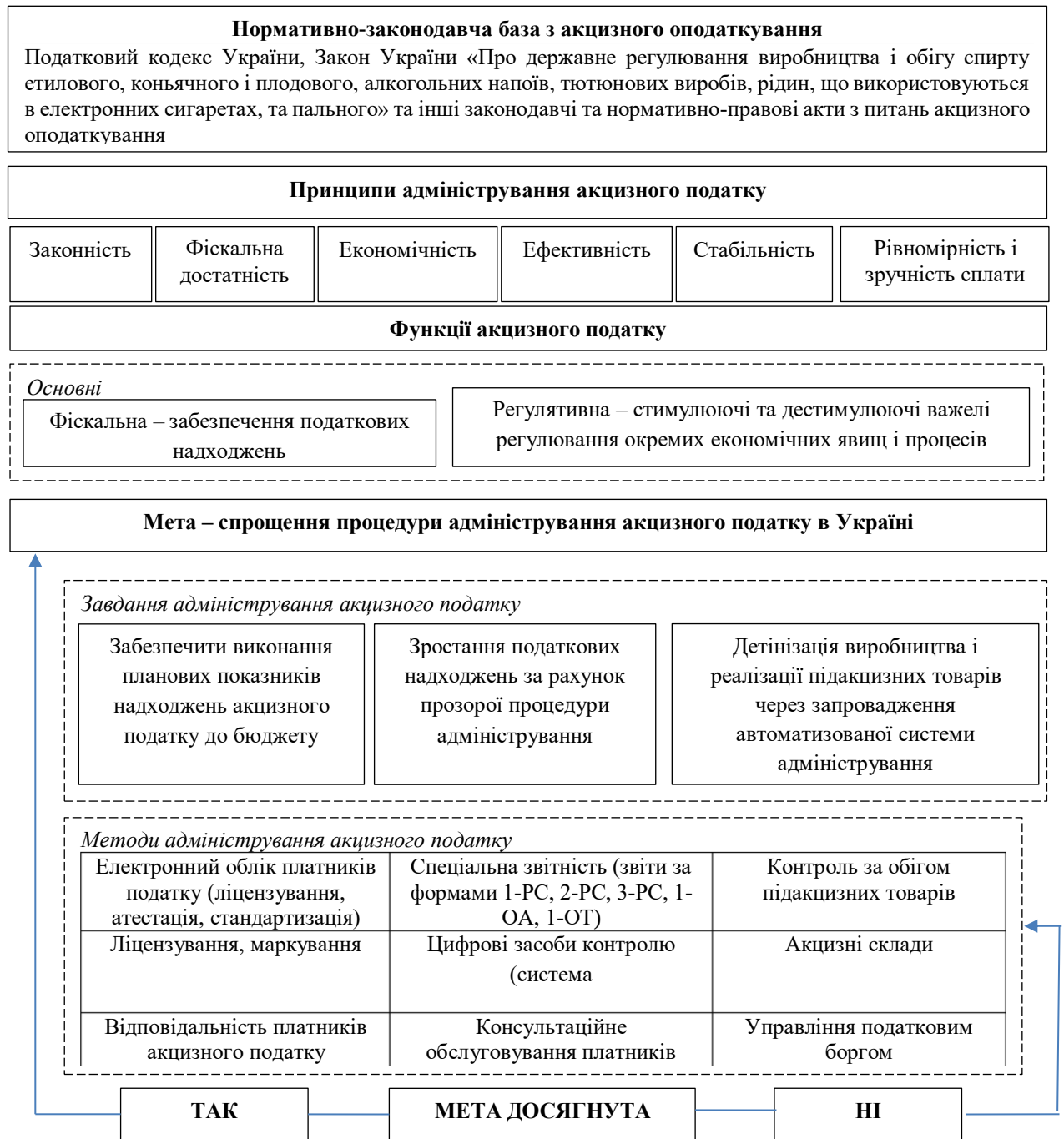


Рис. Б.1. Концепція адміністрування акцизного податку [44]

**Інформація про кількість ліцензій у сфері виробництва та обігу спирту,
алкогольних напоїв, тютюнових виробів [11]**

Вид діяльності	Кількість ліцензій станом на	
	01.08.2020	01.08.2021
Виробництво	499	567
Виробництво спиртів (спирту етилового неденатурованого, коньячного і плодового та зернового дистиляту, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, дистиляту виноградного спиртового, спирту-сирцю плодового, біоетанолу, спирту етилового денатурованого)	57	68
Виробництво алкогольних напоїв	415	450
Виробництво тютюнових виробів	27	35
Виробництво рідин, що використовуються в електронних сигаретах	-	14
Оптова торгівля	989	1 135
Оптова торгівля спиртом етиловим, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодовим	5	13
Оптова торгівля алкогольними напоями	873	952
Оптова торгівля тютюновими виробами	111	109
Оптова торгівля рідинами, що використовуються в електронних сигаретах	-	61
Роздрібна торгівля	192 853	197 603
Роздрібна торгівля алкогольними напоями	108 465	111 068
Роздрібна торгівля тютюновими виробами	84 388	86 490
Роздрібна торгівля рідинами, що використовуються в електронних сигаретах	-	45
Всього	194 341	199 305

продовження додатка В

Таблиця В.2

**Інформація щодо діючих ліцензій на виробництво, оптової, роздрібної торгівлі та зберігання пального,
станом на 01.08.2021 [11]**

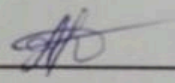
Період		Всього	Виробництво пального	Оптова торгівля пальним, за наявності місць оптової торгівлі	Оптова торгівля пальним, за відсутності місць оптової торгівлі	Роздрібна торгівля пальним	Зберіган ня пального	Зберігання пального (власне споживання)
Станом на 01.08.2020	кількість	38573	44	567	2 495	7 805	3 844	23 818
	питома вага, %	100	0,1	1,5	6,5	20,2	10	61,7
Станом на 01.08.2021	кількість	42 415	65	514	2 146	7 636	3 361	28 693
	питома вага, %	100	0,1	1,2	5,1	18,0	8,0	67,6

Відгук керівника випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи
У дипломній роботі на тему «Запровадження сучасних технологій адміністрування акцизного податку в контексті підвищення його фіскально-регулятивного потенціалу» сформульовано та обґрунтовано сукупність положень, які характеризуються науковою новизною і свідчать про особистий внесок автора в розвиток економічної науки, який полягає у поглибленні теоретичних і методичних засад та розроблення на цій основі практичних рекомендацій щодо вдосконалення механізму та впровадження сучасних технологій адміністрування акцизного податку.

Робота носить аналітичний характер, структурована відповідно до методичних вимог, дотримується визначеним меті, об'єкту та завданням дослідження.

Робота може бути рекомендована до захисту з оцінкою «відмінно».

Керівник випускної
кваліфікаційної (дипломної)
роботи


(підпис, дата)

Тучак Т.В.
ПІБ керівника

Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу

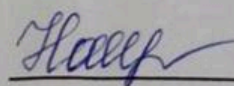
Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота здобувача вищої освіти

Шейко Н.М.

(прізвище, ініціали)

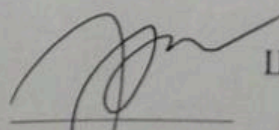
після попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол від «20» 01.2023 № 10 допущена/не допущена до захисту на екзаменаційній комісії.

Завідувач кафедри
фіскального адміністрування


(підпис)

Іванишина О.С.

Гарант освітньо-професійної
програми


(підпис)

Швабій К.І.

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Шейко Наталя Михайлівна

Курс/група _____ ФМФА-21-1 _____

Тема кваліфікаційної роботи

Запровадження сучасних технологій адміністрування акцизного податку в контексті підвищення його фіскально-регулятивного потенціалу

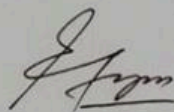
П. І. Б. наукового керівника

Тучак Т.В.

Дата захисту 08.02.2023 р.

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 91,38%.
Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 8,62 %, цитат 0,05 %.

Відповідальна особа



М. Яруш

РЕЦЕНЗІЯ

на випускню кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувача вищої освіти Державного податкового університету

Шейко Наталії Михайлівни

на тему «Запровадження сучасних технологій адміністрування акцизного податку в контексті підвищення його фінансово-регулятивного потенціалу»

Актуальність теми. Питання вдосконалення адміністрування акцизного податку є одним із найбільш актуальних у становленні загальної податкової системи України. Оскільки, цей податок є досить важливим фінансовим інструментом держави і має значний регулятивний вплив на соціально-економічні процеси в контексті відповідності цілям охорони здоров'я, навколишнього середовища, економіки, зайнятості тощо, а також на розподіл фінансових та інших видів ресурсів. Крім того, розвиток економіки України в умовах воєнного стану вимагає впровадження нових підходів та удосконалення окремих процедур акцизного оподаткування, зокрема запровадження сучасних технологій адміністрування акцизного податку. Це дозволить не лише знизити рівень нелегального обігу підакцизних товарів, а й стане основою для комплексної реалізації заходів, спрямованих на підвищення фінансових та регулятивних ефектів акцизного оподаткування в Україні.

Наукова новизна. У дипломній роботі сформульовано та обґрунтовано сукупність положень, які характеризуються науковою новизною і свідчать про особистий внесок автора в розвиток економічної науки, який полягає у поглибленні теоретичних і методичних засад та розроблення на цій основі практичних рекомендацій щодо вдосконалення механізму та впровадження сучасних технологій адміністрування акцизного податку.

Якість проведеного аналізу проблеми, текстового та табличного матеріалу. Отримані результати ґрунтуються на критичному аналізі значної кількості монографічних праць, наукових статей у фахових виданнях вітчизняних та зарубіжних вчених. Аналітична частина роботи побудована на значному статистичному масиві, що характеризує предметну область дослідження за тривалий період часу. Це дозволяє зробити висновок про належну достовірність отриманих наукових результатів.

Обґрунтованість пропозицій і висновків та їх практична цінність у роботі підприємства, установи, організації, органів ДПС України. Практична спрямованість отриманих результатів дослідження підтверджується доведенням основних теоретичних положень роботи до рівня науково обґрунтованих пропозицій та рекомендацій, можливістю їх використання у діяльності податкових органів та підприємств на ринку підакцизних товарів.

Наявність недоліків. У структурі роботи відсутні суттєві недоліки, які би могли суттєво вплинути на її оцінку.

Загальний висновок і оцінка роботи. Робота носить аналітичний характер, структурована відповідно до методичних вимог, дотримується визначеним меті, об'єкту та завданням дослідження.

Робота може бути рекомендована до захисту з оцінкою «відмінно».

Рецензент:

Головний спеціаліст відділу
акцизного податку Департаменту
податкової політики
Міністерства фінансів України, к.е.н.

Інна ХЛІБНИКОВА

«19» січня 2023 р.



особи завідувач
Міжк. в.б./ Головного
спеціаліст відділу персоналу