

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА
Факультет фінансів

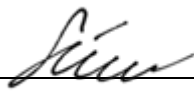
Кафедра фінансів імені Віктора Федосова

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА	«Фінанси»
ГАЛУЗЬ ЗНАНЬ	07 «Управління та адміністрування»
СПЕЦІАЛЬНІСТЬ	072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Форма навчання: _____ очна (денна) _____

КВАЛІФІКАЦІЙНА БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

на тему «АКЦИЗНЕ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЙОГО РОЗВИТОК В
УКРАЇНІ»

здобувачки _____ Яковлевої Ліани Сергіївни  _____

Науковий керівник: к.е.н., доцент Сивульська Н.М.

Робота допущена до захисту перед екзаменаційною комісією з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)

Завідувач кафедри: д.е.н., професор Буряченко А.Є.

Київ 2024

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ.....	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ	8
1.1. Акцизне оподаткування: поняття та сутність	8
1.2. Еволюція акцизного оподаткування в Україні	14
1.3. Нормативно-правове регламентування акцизного оподаткування в Україні	18
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ.....	24
2.1. Особливості акцизного оподаткування в Україні	24
2.2. Оцінка втрат бюджету внаслідок існування тіньової торгівлі підакцизними товарами	30
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ	38
3.1. Сучасна проблематика акцизного оподаткування в Україні.....	38
3.2. Світовий досвід здійснення акцизного оподаткування та можливість його запровадження в Україні	43
ВИСНОВКИ	56
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	59

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВВП – Валовий внутрішній продукт

ПКУ – Податковий кодекс України

ДМС – Державна митна служба

ДПС – Державна податкова служба

ПДВ – Податок на додану вартість

ЄС – Європейський Союз

ТВЕН – Тютюновмісні вироби для електричного нагрівання

ВСТУП

Акцизне оподаткування є одним із важливих інструментів податкової системи, який відіграє важливу роль у наповненні бюджету та регулюванні споживання окремих товарів в Україні. Історично акцизи застосовувались переважно до підакцизних товарів, таких як алкогольні напої, тютюнові вироби, паливно-мастильні матеріали, транспортні засоби тощо.

Протягом років акцизне оподаткування в Україні зазнавало значних змін та трансформацій. Від радянських часів до сьогодення акцизи пройшли еволюцію у напрямку гармонізації з європейськими нормами та стандартами. Розвиток акцизного оподаткування безпосередньо пов'язаний із загальними тенденціями реформування податкової системи України, її адаптацією до сучасних вимог і викликів.

Актуальність теми. Акцизне оподаткування в Україні виконує низку ключових функцій. Акцизи є суттєвим джерелом наповнення державного бюджету, забезпечуючи щорічні надходження в розмірі десятків мільярдів гривень. Вони дозволяють державі регулювати споживання окремих категорій товарів, таких як алкоголь, тютюн, пальне, з метою обмеження їх надмірного споживання, а також впливати на цінову політику на ці товари. В умовах європейської інтеграції України, акцизне оподаткування потребує подальшої гармонізації з нормами та стандартами ЄС. Це зумовлює необхідність постійного моніторингу та вдосконалення акцизної політики держави.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В даній роботі були дослідженні роботи таких авторів як: Валігура В., Волохова І. С., Дмитренко А. В., Дубовик О. Ю., Єфименко Т. І., Жам О. Ю., Захожай К. В., Коломієць Г. Б., Комарова І. В., Коротуна В. І., Крисоватий А., Кульганік О. М., Лаптева С. М., Лебедик Г. В., Найденко О. Є., Панасюк О. В., Рудик Н. В., Славкова А. А., Слатвінська М. О., Суворова С. Г., Тертична А. С., Тимченко О.,

Чирва О., Швабій К. В своїх працях науковці оцінюють ефективність системи збору акцизного податку в Україні, включаючи її прозорість, ефективність та спроможність запобігати податковим ухиленням. Це допомагає визначити можливі шляхи для поліпшення системи та забезпечення більшого надходження до державного бюджету. Дослідники аналізують вплив акцизного оподаткування на економіку України, зокрема на цінову динаміку товарів, споживчий попит, а також на конкурентоспроможність вітчизняних виробників порівняно з імпортними. Також увагу приділено соціальним наслідкам акцизного оподаткування, зокрема його впливу на рівень життя громадян, доступність певних товарів та послуг, а також можливим перспективам реформування системи акцизного оподаткування в Україні.

Метою дослідження є комплексний аналіз еволюції акцизного оподаткування в Україні, виявлення сучасних тенденцій його розвитку та обґрунтування перспективних напрямів удосконалення.

Для досягнення зазначеної мети необхідно вирішити такі **завдання**:

- дослідити теоретичні аспекти акцизного оподаткування;
- ознайомитись з історичними аспектами становлення та розвитку акцизного оподаткування в Україні, простежити ключові етапи його трансформації;
- проаналізувати сучасний стан та особливості функціонування системи акцизного оподаткування в Україні, виявити основні тенденції її розвитку;
- оцінити втрати бюджету внаслідок існування тіньової торгівлі підакцизними товарами;
- на основі проведеного аналізу виділити існуючі проблеми справляння акцизного податку та дослідити виклики, які пов'язані з тіньовим ринком в країні;
- дослідити процес гармонізації акцизного оподаткування в Україні з нормами та стандартами Європейського Союзу;
- обґрунтувати перспективні напрями вдосконалення акцизного оподаткування в Україні з урахуванням світового досвіду.

Об'єкт дослідження. Акцизне оподаткування в Україні та зарубіжних країнах.

Предмет дослідження. Теоретичні та практичні аспекти функціонування та розвитку системи акцизного оподаткування в Україні та в країнах Європейського Союзу.

Методи дослідження:

В процесі проведення дослідження використовувались такі методи: історичний - для дослідження генези та еволюції акцизного оподаткування в Україні на різних історичних етапах; системний аналіз - для комплексного вивчення сучасного стану та тенденцій розвитку системи акцизного оподаткування в Україні; порівняльний аналіз - для зіставлення особливостей акцизного оподаткування в Україні та країнах Європейського Союзу; статистичний аналіз - для оцінки фіскальної ефективності акцизного податку, дослідження динаміки та структури його надходжень до бюджету; логіко-теоретичні методи (аналіз, синтез, абстрагування, узагальнення) — для поглибленого вивчення теоретичних засад акцизного оподаткування.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів. Теоретико-методична значущість полягає в систематизації інформації щодо механізмів функціонування системи акцизного оподаткування, включаючи процеси збору, розподілу та використання надходжень від цього виду податку. Практична значущість виявляється в узагальненні результатів проведеного аналітичного дослідження надходження акцизного податку до бюджету, а також рекомендацій щодо удосконалення системи збору акцизного податку, виявлення потенційних ризиків та способів їх мінімізації. Результати дослідження можуть бути використані в процесі діяльності урядових органів та законодавців при прийнятті рішень щодо податкової політики та реформування акцизного оподаткування.

Інформаційною базою дослідження є: наукові праці, присвячені теоретичним і практичним аспектам акцизного оподаткування, зокрема монографії, статті у фахових наукових виданнях, матеріали наукових

конференцій; законодавчі та нормативно-правові акти України, що регулюють сферу акцизного оподаткування; статистичні та аналітичні дані Державної фіскальної служби України, Державної служби статистики України щодо надходжень акцизного податку, обсягів споживання підакцизних товарів; звіти та аналітичні матеріали Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, Рахункової палати України з питань акцизного оподаткування; інтернет-ресурси, офіційні сайти органів державної влади України, Європейського Союзу, які містять актуальну інформацію з питань акцизного оподаткування.

Апробація матеріалів кваліфікаційної бакалаврської роботи. Результати дослідження та пропозиції, що містяться в кваліфікаційній бакалаврській роботі, пройшли апробацію на 91-й щорічній студентській науковій конференції «Інноваційні проекти для економічного відродження та конкурентного розвитку України», наукова платформа кафедри фінансів імені Віктора Федосова КНЕУ (Київ, 30 квітня 2024 р.) за темою «Акцизне оподаткування та його розвиток в Україні».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

1.1 Акцизне оподаткування: поняття та сутність

Акцизне оподаткування, як важлива складова податкової системи, має значний потенціал, яке може бути використане для наповнення державного бюджету, забезпечуючи значні надходження як на центральному, так і на місцевому рівні. Його прихований потенціал полягає в здатності забезпечувати рівномірні надходження до бюджету та швидку мобілізацію коштів до державної скарбниці.

Поняття «акциз» походить з латинської мови, походить від слова «excisere», що буквально перекладається як «вирізати» або «відрізати». У широкому розумінні, акциз — це частина доходу, яка «відрізана» на користь держави від продажу підакцизного товару або, у визначення на одиницю товару, від його ціни. Але в більш широкому контексті, «акциз» можна розглядати як будь-який податок, що впливає на формування ціни товару.

Суть акцизного оподаткування полягає у тому, що держава встановлює певну суму або відсоток, який додається до ціни певних товарів, коли вони продаються на ринку. Цей податок часто застосовується до товарів, які вважаються шкідливими для здоров'я або довкілля, таких як алкоголь, тютюн, нафтопродукти, автомобілі тощо. Акцизне оподаткування виконує дві важливі функції: воно є джерелом надходжень до державного бюджету та стримує споживання товарів, які можуть завдавати шкоди здоров'ю громадян або спричиняти негативний вплив на навколишнє середовище. Поняття «акциз» ширше, ніж просто податок, воно вже включає в себе податки, які впливають на

формування ціни товару, а також відображає історичне походження цього терміну, пов'язане з першопочатковою концепцією вирізання частини доходу на користь держави.

У період рабовласницького ладу податкова система мала переважно натуральну форму [36, с.8]. Податки, які стягувалися, виявлялися у вигляді оброку, трудових повинностей або участі у певних суспільних заходах, таких як спортивні змагання, забезпечення озброєння бойових кораблів або участь у військових походах. Більшість цих податків запроваджувалася винятково під час військових дій, коли необхідно було фінансувати збройні конфлікти та підтримувати армію. У мирні часи населення майже не сплачувало податків.

У випадку перемоги у війні платнику повертався його внесок частиною отриманої здобичі. Це свідчить про певну форму взаємозв'язку між сплаченими податками і військовим успіхом. Повернення частини здобичі могло вважатися своєрідною компенсацією або заохоченням для платників податків та їх мотивацією до подальшої участі у військових кампаніях.

Дана система податків свідчить про важливу роль, яку відігравала армія у військових конфліктах та в житті суспільства в цілому. Податки в цей період використовувалися переважно для фінансування військових дій та підтримки армії, що відображало важливі аспекти соціального та політичного життя в той період.

У давні часи, з'явлення податків відображало соціально-економічні та політичні реалії того часу. Перші форми оподаткування, зафіксовані в історії, стали своєрідним відображенням владних структур і соціального устрою. Наприклад, за правління царя Нарам-Суена, у Шумерії, був введений податок у розмірі $1/6$ від виробленого продукту, який став першим кроком у формуванні оподаткування.

Подальший розвиток системи оподаткування відображався у впровадженні церковного та світського податків. Церковна десятина, яка складалася з десятої частини здобутку людини, спрямовувалася на підтримку церковних потреб і забезпечення її функціонування. Світська десятина, у свою чергу, була

спрямована на користь впливових князів або правителів, які використовували ці збори для забезпечення своїх потреб і фінансування державних програм.

Сучасне акцизне оподаткування виступає не лише як інструмент збору доходів, але й як важливий елемент реалізації податкової політики в інтересах суспільства. Воно сприяє досягненню стратегічних цілей, спрямованих на сталий та перспективний розвиток цивілізації, зокрема, шляхом стимулювання здорової споживчої поведінки, зменшення вживання шкідливих товарів, а також забезпечення фінансування проектів у сфері охорони здоров'я та екології.

Запроваджений у 60-х роках минулого століття, акцизний податок зараз використовується у більш ніж 50 країнах світу [44, с.208]. Протягом останніх 30 років спостерігається тенденція зменшення його питомої ваги у податковій системі багатьох країн.

Наприклад, у Канаді питома вага акцизів скоротилась від 35,3 до 26%, у Італії — від 40,8 до 23%, у Франції — від 37,6 до 28%, а в Японії — від 33 до 8% [10, с. 223]. Це пояснюється переважно зростанням частки податків на соціальне страхування.

Найнижча питома вага акцизів спостерігається у Японії (8%) та США (4%), оскільки в цих країнах більше акцентується на прямому оподаткуванні. Натомість, у таких країнах, як Греція, Португалія (до 38%) та Ірландія (40%), акцизи мають найвищу питому вагу. Це свідчить про значний внесок цього виду податку у фінансування державного бюджету в цих країнах.

Тенденція зменшення питомої ваги акцизів може відображати стратегічні зміни в податковій політиці багатьох країн. Зокрема, перехід від акценту на оподаткування споживання до оподаткування доходів чи прямого оподаткування може бути спрямованим на покращення соціального захисту населення, розвиток галузей, які стимулюють економічний розвиток, або на зменшення шкідливого впливу певних видів споживання на здоров'я та довкілля. Акцизи лишаються важливим елементом податкової системи, але їх роль та значення можуть змінюватися в залежності від стратегічних цілей країни.

У контексті розширення міжнародних економічних зв'язків стає очевидною необхідність у створенні умов для уніфікації підходів до формування національних податкових систем. Сучасна світова економіка характеризується глибокою взаємозалежністю країн, і в цьому контексті ключовим фактором стає ефективне управління податковими системами.

Створення несуперечливої, прозорої та конкурентоспроможної податкової системи є важливим завданням для будь-якої держави. Така система повинна враховувати не лише внутрішні економічні потреби, але й відповідати міжнародним стандартам та очікуванням глобального співтовариства.

Держава, яка зможе ретельно продумати свою податкову політику, впровадити прозорі та ефективні механізми контролю, а також надати підприємствам конкурентні переваги, зможе отримати значний економічний вигравш у глобальному контексті. Гнучкість та адаптивність податкової системи є ключовими в умовах економічного ландшафту, що швидко змінюється.

На початку розглянемо історичні аспекти податків. Податок є важливою складовою фінансової системи кожної країни, оскільки він визначає фінансові відносини між державою та громадянами. Він є засобом, за допомогою якого держава здійснює вилучення частини валового національного доходу з метою фінансування своїх різноманітних функцій та завдань [36, с.34].

Податкова система є інструментом перерозподілу ресурсів у суспільстві. Шляхом збирання податків держава отримує фінансові ресурси для забезпечення соціальних програм, інфраструктури, оборони, освіти, охорони здоров'я та інших сфер життєдіяльності. При цьому податкова система має бути настільки організованою, щоб забезпечити справедливий та ефективний розподіл фінансових ресурсів, а також стимулювати економічний розвиток.

Одним із головних завдань податкової політики є збір податків з різних сфер економіки з мінімальними втратами для суспільства. Акцизний податок є одним із видів непрямих податків, який стягується з певних товарів, таких як тютюнові вироби, алкогольні напої та нафтопродукти. Основною метою акцизного оподаткування є не лише збільшення доходів держави, але й

зменшення споживання цих товарів, що може призвести до покращення здоров'я населення та зменшення негативного впливу на довкілля.

Питома вага акцизного податку в загальній структурі податкових надходжень має тенденцію до зниження в останні роки. Це пов'язано з посиленням акцизного оподаткування та, як наслідок, зменшенням споживання підакцизних товарів. Однак, акцизний податок залишається важливим джерелом доходів для держави та інструментом регулювання споживання шкідливих товарів.

За словами вчених, до основних особливостей акцизного оподаткування можна віднести декілька ключових аспектів [44, с.20].

По-перше, усі акцизи, незалежно від їхнього типу (універсальні або специфічні), враховуються як складник ціни підакцизних товарів — акцизний податок включається у ціну товару на стадії виробництва або імпорту, тому фактично сплачується кінцевим споживачем при купівлі товару.

По-друге, в акцизній системі платник податку відрізняється від носія податку — той, хто сплачує податок, не завжди є тією самою особою, що споживає товар.

По-третє, акцизи передбачають законодавче перекладання податкового обов'язку з платника на носія податку.

По-четверте, акцизне оподаткування вважається більш прогнозованим з погляду надходжень до бюджету через те, що суб'єкти господарювання планують свою виручку, враховуючи акцизні платежі.

Проте, наявність цих переваг супроводжується ризиком ухилення від оподаткування, оскільки деякі платники можуть не декларувати справжні обсяги виручки. Також, система акцизного оподаткування, у порівнянні з системою оподаткування лише доданої вартості, має свої особливості.

Акцизне оподаткування, несучи у собі ряд переваг та особливостей, є важливим інструментом у фінансовій системі країни, який потребує уважного врахування при розробці податкової політики та контролі за його дотриманням. Створення умов для універсалізації підходів до формування національних

податкових систем є стратегічно важливим завданням для держав, оскільки це сприятиме підвищенню їх економічного потенціалу та конкурентоспроможності на світовій арені.

Акцизне оподаткування відзначається рядом переваг, які роблять його привабливим для впровадження в фіскальну політику країни [23, с.64-65].

Акцизне оподаткування є нейтральним щодо вибору між поточним та майбутнім споживачем. Акцизи включаються у ціну товарів, вони сплачуються споживачами незалежно від того, коли вони були вироблені чи придбані. Це сприяє рівномірному розподілу податкового навантаження.

Акцизне оподаткування є прийнятним для економічно активного населення порівняно з податками на доходи. Оскільки вони сплачуються при купівлі певних товарів, вони не залежать від рівня доходу, що робить їх більш справедливими для громадян з різним рівнем доходів.

Акцизне оподаткування має вищу фіскальну ефективність через меншу чутливість його бази до коливань економічної кон'юнктури. Споживачі зазвичай не можуть впливати на споживання підакцизних товарів у великій мірі, навіть при економічних труднощах, доходи від акцизів залишаються стабільними.

Акцизне оподаткування дозволяє оподатковувати доходи, які не підлягають оподаткуванню податком на доходи. Це дає додаткові можливості для збору доходів для державного бюджету. Воно має легкість адміністрування, оскільки кількість платників акцизів менша, ніж у випадку податку на доходи, що спрощує процес збору податків та зменшує витрати на адміністрування. Усе це комбінується із наданням можливості для держави регулювати споживання окремих товарів, що може бути важливим для впливу на громадське здоров'я чи екологічні аспекти.

1.2. Еволюція акцизного оподаткування в Україні

Еволюція акцизного оподаткування в Україні пройшла через кілька ключових етапів, кожен з яких відображає важливі зміни в податковій системі країни [28, с.74-75].

Перший етап охоплює період з 1992 р. до 1999 р. включно. На початковому етапі акцизним збором оподатковувалися різноманітні товари, включаючи ті, що раніше були оподатковані податком з обороту. Цей підхід відображав загальну тенденцію до монопольного оподаткування високорентабельних товарів.

Другий етап включає 2000-2002 роки, ґрунтується на гіпотезі, що на даному етапі система акцизів була оптимізована шляхом виключення з переліку підакцизних товарів 14 умовних товарних груп. Одночасно акцизному оподаткуванню підлягали алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, автомобілі та ювелірні вироби. Цей етап відзначався переходом до більш оптимальної системи оподаткування.

Третій етап тривалістю з 2003 по 2010 рік характерний тим, що зі складу підакцизних товарів були виключені ювелірні вироби. Також вперше в практиці акцизного оподаткування були запроваджені змішані ставки акцизного збору, які об'єднували специфічну та адвалорну складові частини.

Четвертий етап, який почався з 2011 року та пліне досі та є наразі кінцевим. На останньому етапі, згідно з Податковим кодексом України, акцизний збір був замінений на акцизний податок, що відображає більш сучасний підхід до оподаткування. Були закріплені діючі групи підакцизних товарів та відповідні ставки, що забезпечує більшу стабільність та передбачуваність для платників податків та державного бюджету.

Еволюція акцизного оподаткування в Україні відбувалася крок за кроком, враховуючи як внутрішні, так і зовнішні фактори, та спрямовувалася на покращення ефективності та прозорості податкової системи.

Акцизне оподаткування розглядається як систему оподаткування, що передбачає обкладання податками у вигляді надбавки до ціни переважної кількості або окремих видів товарів, робіт чи послуг. У свою чергу, ця надбавка залежить від напрямків бюджетно-податкової політики окремої держави.

Акцизне оподаткування вважається інститутом акцизного оподаткування, що включає систему правових норм, яка регулює поведінку як формальних платників, так і фактичних носіїв акцизного податку. Ця система також включає механізми реалізації, спрямовані на транзакцію частини доходів платників податку до бюджету держави. Головною метою акцизного оподаткування є забезпечення задоволення інтересів різних соціальних груп та регулювання соціально-економічних процесів у країні.

Таке визначення підкреслює широкий спектр завдань, які вирішує система акцизного оподаткування. Вона не лише забезпечує фінансування державного бюджету, але й має соціальну функцію, спрямовану на забезпечення інтересів різних соціальних груп. Ця система впливає на економічні процеси в країні, регулюючи споживчий попит та стимулюючи або гальмуючи виробництво певних товарів. Акцизне оподаткування, згідно з таким уявленням, є складною системою, яка вимагає взаємодії різних суб'єктів, від платників податку до органів управління та контролю.

Однак існують відмінні визначення, розглядаючи акцизне оподаткування з іншого ракурсу або зосереджуючись на окремих аспектах цієї системи оподаткування. Така розбіжність у розумінні поняття акцизного оподаткування свідчить про складність цього поняття та його багатогранність.

Акцизний збір, впроваджений в Україні у 1992 році, є важливим елементом податкової системи країни. Цей крок мав стратегічне значення для розвитку фінансової системи України та її інтеграції зі світовими стандартами оподаткування [43, с.156]. Збір був спрямований на оподаткування високорентабельних та монопольних товарів. Однак, згодом, у 1999 році, акцизний збір було переглянуто, відводячи його на споживачів окремих товарів.

Це свідчило про зміну у підході до оподаткування та більшу увагу до впливу податкової політики на споживачів.

Введення акцизного оподаткування в Україні було спрямоване на створення стабільного джерела доходів для державного бюджету, а також на раціоналізацію оподаткування специфічних видів товарів, таких як алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти та інші. Це дозволило покращити економічну ефективність податків, збільшити прозорість та передбачуваність фінансових потоків у країні.

У 2010 році Україна переходить до акцизного податку, що є кроком вперед у гармонізації з міжнародними стандартами. Визначення акцизного податку як непрямого податку на споживання окремих видів товарів (продукції) і включення його до ціни цих товарів свідчить про бажання уряду створити прозору та справедливую систему оподаткування, яка відповідає сучасним вимогам.

Прийняття Податкового кодексу України зробило крок до переходу від акцизного збору до акцизного податку. Акцизний податок, безпосередньо, має спільні та відмінні ознаки з податком на додану вартість

Спільними рисами є те, що обидва податки включаються до ціни товару, тобто сплачуються кінцевим споживачем. Окрім того, акцизний податок так само, як і ПДВ, застосовується до певного переліку товарів (підакцизних) та регулярно сплачується на кожному етапі реалізації.

Однак є й суттєві відмінності. Акцизний податок стягується за специфічними ставками, що встановлюються залежно від одиниці виміру товару (наприклад, літрів, штук тощо), тоді як ПДВ обчислюється у відсотковому відношенні до вартості товару. Крім того, акциз часто виконує регулюючу функцію, впливаючи на споживчі звички щодо підакцизних товарів, в той час як ПДВ є здебільшого фіскальним інструментом.

Ще одна ключова відмінність — джерело сплати. Акцизний податок сплачується безпосередньо виробником чи імпортером підакцизної продукції, а ПДВ — кінцевим споживачем на кожному етапі реалізації товару.

Фіксовані та пропорційні ставки акцизів представляють собою два різні підходи до встановлення податкових ставок на підакцизні товари. Правильний вибір між цими методами визначає ефективність оподаткування, його вплив на споживачів та виробників, а також загальну доходність для державного бюджету.

Фіксовані ставки акцизу встановлюються в грошовому вимірі на кожную одиницю товару [26, с.12]. Сума податку залишається незмінною незалежно від ціни товару або його вартості. Цей метод забезпечує стабільність виручки для державного бюджету, оскільки податок залежить від кількості проданих товарів, а не від їх ціни.

Пропорційні ставки акцизу, навпаки, встановлюються у відсотках до обороту реалізації. Тобто, сума податку змінюється відповідно до ціни товару: чим вища ціна, тим більший податок. Цей підхід може бути більш справедливим, оскільки він враховує вартість товару та його споживну цінність.

Обидва методи мають свої переваги та недоліки. Фіксовані ставки акцизу забезпечують стабільний потік доходів для бюджету, але можуть бути несправедливими для споживачів з низьким доходом. Пропорційні ставки акцизу більш адаптивні до ринкових умов, але можуть стимулювати тіньову економіку та незаконні спроби уникнення оподаткування.

Вибір між фіксованими та пропорційними ставками акцизу визначається конкретними економічними та фінансовими умовами країни, а також цілями податкової політики уряду. Ідеальне поєднання обох методів може забезпечити оптимальний баланс між доходами для бюджету та справедливістю для споживачів.

1.3. Нормативно-правове регламентування акцизного оподаткування в Україні

Акцизний податок, як загальнодержавний податок передбачений Податковим кодексом України, відповідно до статті 14, а саме пункту 14.1.4., акцизний податок є непрямим податком, оскільки він не стягується безпосередньо з особи, яка купує товар чи послугу, а замість цього включається до ціни споживчого товару або продукції [10].

Україна має різноманітні методи встановлення ставок на підакцизні товари відповідно до ПКУ. На підакцизні товари можуть бути застосовані три основних види ставок:

1. адвалорні (процентні);
2. специфічні (виражені у твердій сумі з одиниці реалізованого товару);
3. комбіновані, які включають застосування як адвалорних, так і специфічних ставок одночасно.

Адвалорні ставки базуються на відсотку вартості товару і зазвичай застосовуються до товарів, чиє значення може значно варіюватися. Цей метод дозволяє урізноманітнити оподаткування в залежності від цін та споживчого попиту на товар.

Специфічні ставки, натомість, виражені у конкретних грошових одиницях на одиницю товару. Найчастіше застосовується до товарів, споживання яких важко контролювати або які мають однакову ціну в різних регіонах країни.

Комбіновані ставки поєднують обидва підходи, що дозволяє уникнути як переваг, так і недоліків кожного з них окремо. Може бути корисним в тих випадках, коли оподаткування потребує складного підходу через різні характеристики товарів.

Вибір між цими методами оподаткування підакцизних товарів повинен бути здійснений з урахуванням конкретних умов і потреб. Ставки на більшість

підакцизних товарів є специфічними, вони виражені у конкретній грошовій сумі за одиницю товару у фізичному вираженні. При обчисленні податку з використанням специфічних ставок на підакцизні товари базою оподаткування є саме фізичні параметри цих товарів, такі як їхня вага, об'єм, кількість або об'єм циліндрів двигуна автомобіля, або інші натуральні показники.

Використання специфічних ставок для оподаткування підакцизних товарів має свої переваги та особливості. Цей підхід дозволяє урізноманітнити оподаткування в залежності від конкретних характеристик товарів, забезпечуючи більшу справедливість в розподілі податкових навантажень. Наприклад, застосування специфічних ставок на паливо може враховувати не лише його вартість, а й його паливну ефективність або екологічні характеристики.

Використання специфічних ставок сприяє більшому контролю за оподаткуванням та уникненню потенційних податкових похибок чи ухильництва. Оскільки базою оподаткування є самі фізичні параметри товарів, складність в їхньому визначенні знижується. Застосування специфічних ставок в Україні для оподаткування підакцизних товарів сприяє не лише збору необхідних фінансових ресурсів для державного бюджету, а й сприяє стимулюванню певних екологічних або соціально важливих показників виробництва та споживання.

Податковий кодекс України конкретизує перелік підакцизних товарів у статті 215. До такого переліку відносяться:

1. спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
2. тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
3. нафтопродукти, скраплений газ;
4. автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли.

Ці підакцизні товари є об'єктом оподаткування та підлягають особливому регулюванню через їхній соціальний та економічний вплив на суспільство.

Акцизний податок, виступає як джерело фінансування для державного бюджету, та як інструмент розподілу надходжень між різними рівнями влади між Державним бюджетом та місцевими бюджетами.

Питання щодо акцизного оподаткування регламентуються також Бюджетним кодексом України, зокрема, у статті 29 визначено, що до доходів загального фонду Державного бюджету України належить акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), а також акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) [1].

Ця норма законодавства визначає механізм збирання акцизного податку та його подальшого розподілу між різними бюджетами країни. Акцизний податок забезпечує стабільний потік фінансових ресурсів до бюджету та сприяє забезпеченню фінансової стабільності держави. Така система оподаткування стимулює виробництво та продаж підакцизних товарів, а також сприяє розвитку бюджетної системи України, забезпечуючи необхідні фінансові ресурси для здійснення соціальних та економічних програм і проектів.

Початок повномасштабної війни на території України, а також введення в країні воєнного стану призвели до значних змін у системі оподаткування акцизів. Так 15 березня 2022 року прийнятим Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану" було встановлено нульову ставку акцизу на товари, такі як бензини, інші нафтопродукти, важкі дистиляти (газойль), скраплений газ та інші гази, бутан, ізобутан. Проте, 21 вересня 2022 року було внесено зміни до Податкового кодексу України щодо ставок акцизного податку на період дії воєнного стану, було відновлено ставки акцизного податку на бензини, важкі дистиляти (газойль), біодизель та його суміші, паливо моторне альтернативне в розмірі 100,00 євро за 1000 літрів, а на скраплений газ та інші гази, бутан, ізобутан у розмірі 52,0 євро за 1000 літрів на період до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України [10].

Положення пункту 112.8.9 Податкового кодексу України [11] визначає особливості застосування штрафних санкцій у разі форс-мажорних обставин або обставин непереборної сили. Згідно з цим положенням, Державна податкова служба України не буде застосовувати штрафи та не буде анулювати ліцензії за порушення законодавства щодо здійснення без ліцензійної діяльності у певних

сферах, якщо ці порушення виникли внаслідок форс-мажорних обставин, які підтверджені Торгово-промисловою палатою України.

Серед сфер, які підпадають під це положення, можна виділити виробництво спирту, оптову та роздрібну торгівлю алкогольними напоями та тютюновими виробами, а також виробництво, зберігання, оптову та роздрібну торгівлю паливом. Ця норма сприяє захисту бізнесу в умовах непередбачуваних обставин, таких як природні катастрофи, воєнні дії, епідемії, а також інші ситуації, що перешкоджають нормальному функціонуванню підприємства. Якщо підприємство не змогло вчасно сплатити платежі за ліцензію або продовжити термін її дії через такі обставини, то йому не загрожує анулювання ліцензії або застосування штрафних санкцій.

З 1 серпня 2023 року в Україні набудуть чинності особливі вимоги щодо проведення фактичних податкових перевірок в умовах воєнного стану. Ці вимоги викладені у підпункті 69.21 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України [11] і стосуються забезпечення безпечних умов для здійснення перевірок.

Згідно з цими положеннями, для проведення фактичних перевірок податкових органів мають бути дотримані такі вимоги безпеки:

1. безпечний доступ контролюючих органів до територій, приміщень та іншого майна платників податків, які використовуються для провадження господарської діяльності, є об'єктами оподаткування або джерелами отримання доходів;
2. безпечний доступ до документів, довідок, фінансової та статистичної звітності платників податків, необхідних для здійснення податкового контролю;
3. можливість безпечного проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів та зняття залишків у платників податків.

В умовах воєнного стану в Україні виникають непередбачувані обставини, які можуть унеможливити проведення фактичних податкових перевірок на певних територіях. Саме тому законодавство передбачає механізм тимчасового зупинення таких перевірок до усунення перешкод та відновлення безпечних умов.

Згідно з підпунктом 69.28 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України [10], фактичні перевірки, які були розпочаті, але не можуть бути завершені через виникнення надзвичайних обставин, пов'язаних з воєнним станом, підлягають зупиненню. Це може статися за умови подання платником податків відповідних повідомлень чи вмотивованої заяви про неможливість проведення перевірки.

Рішення про зупинення такої фактичної перевірки ухвалюється керівником (або його заступником чи уповноваженою особою) контролюючого органу. Перевірка зупиняється до моменту усунення перешкод та відновлення безпечних умов для її проведення.

Зупинення фактичних перевірок в умовах воєнного стану є виправданим кроком, який забезпечує безпеку як працівників контролюючих органів, так і платників податків. Адже в районах бойових дій чи на окупованих територіях проведення перевірок може бути пов'язане з неприпустимим ризиком. Механізм тимчасового зупинення перевірок є важливим для недопущення безпідставного уникнення податкового контролю. Адже після усунення перешкод та відновлення безпечних умов, зупинені перевірки підлягають відновленню та продовженню згідно з передбаченими процедурами.

Україна, як країна, яка прагне до інтеграції з Європейським Союзом, знаходиться під впливом євроінтеграційних процесів. Однією з важливих сфер, яка вимагає адаптації до стандартів ЄС, є акцизне оподаткування. Адаптація механізму акцизного оподаткування до вимог ЄС є актуальною задачею для України, яка виникає з необхідності гармонізації вітчизняного законодавства з європейськими стандартами.

Угода про асоціацію між Україною та ЄС визначає конкретні кроки та строки для гармонізації акцизного оподаткування зі стандартами ЄС [21]. Зокрема, вона передбачає імплементацію у вітчизняне законодавство положень Директиви Ради ЄС 92/83/ЄЕС [12], яка регулює структуру акцизів на спирт та алкогольні напої. Ці заходи мали бути впроваджені до 1 липня 2019 року, але, на жаль, не всі вони були задіяні.

Гармонізація акцизного оподаткування зі стандартами ЄС має важливе значення для України. Вона дозволить не лише створити сприятливі умови для розвитку міжнародної торгівлі та зближення з європейськими партнерами, але й сприятиме підвищенню ефективності управління акцизними надходженнями, забезпечить стабільність бюджетних доходів та стимулюватиме розвиток внутрішнього ринку.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1 Особливості акцизного оподаткування в Україні

Акцизний податок, як важлива складова фіскальної політики держави, набуває все більшого значення в контексті сучасних економічних та соціальних викликів. Україна, як і багато інших країн, стикається з потребою ефективного управління фінансовими ресурсами та регулюванням ринків, щоб забезпечити стабільність економічного зростання та соціального розвитку. У такому випадку, акцизний податок виступає не лише як інструмент збору доходів для бюджету, але й як механізм впливу на споживчу поведінку та формування економічних відносин.

Для оцінки основних тенденцій акцизного оподаткування в Україні доцільно розглянути динаміку надходжень в табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Надходження акцизного податку до зведеного бюджету України за 2018–2023 роки, млрд грн.

Показник	Роки					Темп приросту, %	
	2019	2020	2021	2022	2023	2023/ 2019	2023/ 2022
1	2	3	4	5	6	7	8
Всього доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів)	1289,8	1376,7	1662,2	2196,3	3104,3	140,68	41,34
Податкові надходження	1070,3	1136,7	1453,8	1343,2	1638,1	53,05	21,96
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	71,3	82,3	85,0	61,1	94,3	32,26	54,34

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Акцизний податок з ввезених в Україну підакцизних товарів	59,4	64,4	87,0	44,1	81,4	37,04	84,58
Всього акцизного податку	130,7	146,7	172,1	105,2	175,7	34,33	67,02
Частка акцизного податку в Доходах Зведеного бюджету, %	10,14	10,65	10,35	4,79	5,66	-	-
Частка акцизного податку в податкових надходженнях зведеного бюджету, %	12,22	12,90	11,84	7,83	10,73	-	-

Джерело: розроблено автором на основі [5]

За даними таблиці 2.1 можна простежити динаміку надходження акцизного податку в Україні в період світових та внутрішніх криз. Як можна побачити, спаду досліджуваного податку не було ні в період 2019-2020, ні 2020-2021. Це може бути пов'язано з тим, що ця криза мала обмежений вплив. Деякі категорії товарів, на які встановлені акцизи, наприклад, тютюн та алкоголь, під час кризи продавалися стабільно, або навіть зросли в суспільному споживанні. Також уряд запровадив деякі пільги та відстрочки сплати акцизів для певних галузей, які найбільше постраждали від кризи. Це допомогло їм зберегти робочі місця та продовжити діяльність [8].

Аналізуючи період наступної кризи, можна побачити, що сума акцизного податку, в період з 2021-2022 рр., зменшилась. Зменшення частки акцизного податку в 2022 році пояснюється тим, що у зв'язку із початком 24-го лютого повномасштабної війни в Україні, були прийняті державні заходи, які спрощували, або повністю відміняли акцизний податок на певну групу товарів до 31-го липня 2023 року включно. Також впливали і чинники призупиненого виробництва, зниження імпорту та й купівельна спроможність населення скоротилась.

Натомість, в 2023 році, акцизний податок має тенденцію відновлення й відповідного зростання. Знову таки, якщо в 2022 в нас проблеми з імпортом/експортом та виробництвом, то 2023-й рік має дзеркальну ситуацію.

Також уряд збільшив ставки акцизів на деякі підакцизні товари, такі як тютюн та алкоголь [47].

Щоб зрозуміти значущість акцизного податку, варто розглянути інформацію щодо частки акцизного податку у ВВП, представлену на рис. 2.1.

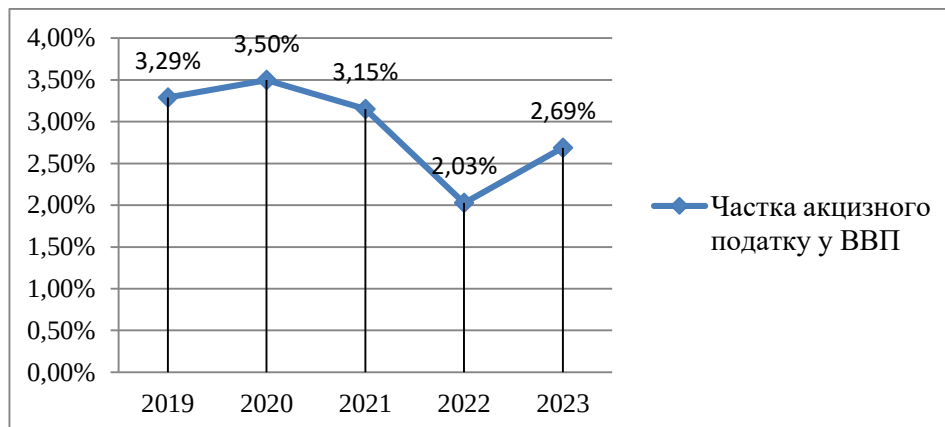


Рисунок 2.1 - Частка акцизного податку у ВВП за період 2019 – 2023 рр., %

Джерело: розроблено автором за даними [2; 5]

Відповідно до графіку на рис. 2.1, в період 2022 року, коли діяли податкові спрощення, які також вплинули на підакцизні товари, можна проаналізувати неабиякий спад частки акцизу у ВВП. Проте, після реформування та збільшення ставок акцизу в період 2022 – 2023 років, відбулось збільшення податкових надходжень від підакцизних товарів. Варто не забувати, що події 2022-го року стали поштовхом до збільшення тіньового продажу на ринку України.

Зростання фіскального та регулюючого впливу акцизного податку в Україні останнім часом свідчить про зміну його ролі в контексті економічної політики. Особливо ця тенденція стає очевидною в умовах економічної кризи, коли держава змушена шукати нові джерела доходів та вдосконалювати механізми регулювання ринків. Акцизний податок стає інструментом не лише для збирання коштів у бюджет, але й для зменшення споживання певних товарів, що можуть бути шкідливими для здоров'я або середовища. Такий підхід сприяє формуванню здорового споживчого середовища та забезпеченню сталого розвитку економіки. Важливий баланс між фіскальними цілями та соціальною справедливістю. Високі ставки акцизного податку можуть стати перешкодою для доступу до певних товарів для соціально вразливих груп населення.

Основні категорії підакцизних товарів в Україні включають тютюнові вироби, спирт, алкогольні напої, пальне, електричну енергію та транспортні засоби. Найвищі частки доходів від акцизного оподаткування, розглянуті на рис. 2.2, забезпечують податки на тютюн і тютюнові вироби.

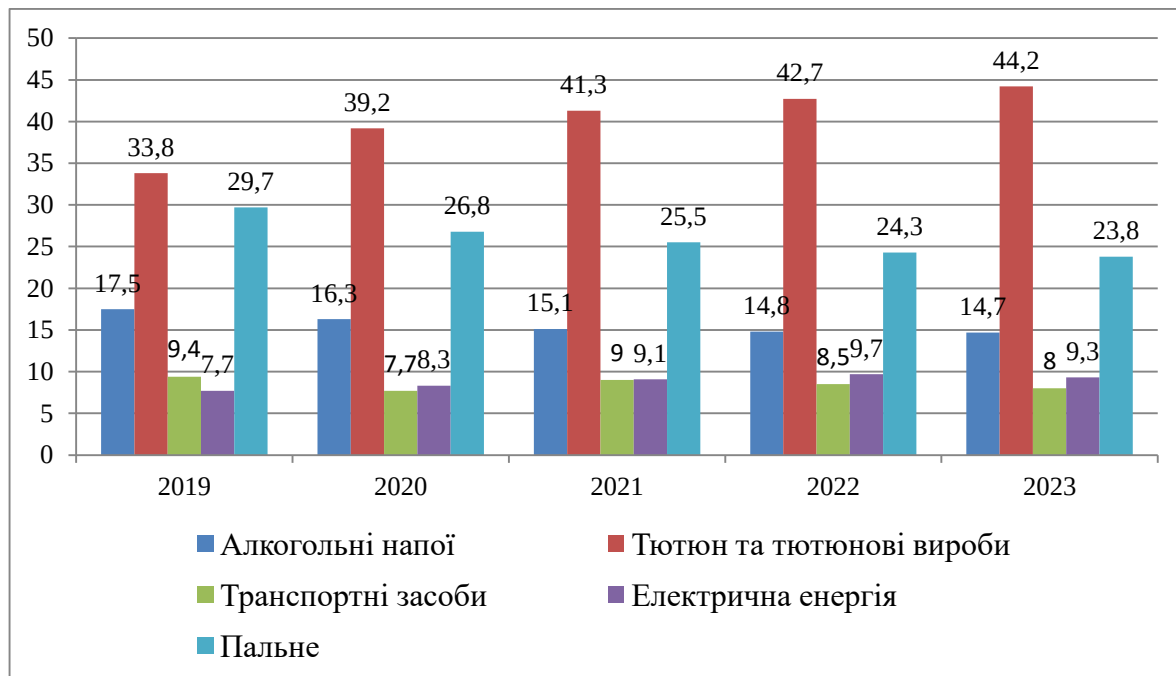


Рисунок 2.2 - Структура надходжень акцизного податку за період 2019–2023 рр., %

Джерело: розроблено автором за даними [4]

Розглядаючи рис. 2.2, бачимо незначні зміни надходжень всіх груп акцизів впродовж 2022-2023 рр. Проте, все ще є невеликий спад через події 2022-го року. У 2020 році, в період COVID-19, відбулось зростання частки надходжень акцизного податку від тютюнових виробів - від 33,8% у 2019 році до 39,2% від загальної суми акцизного податку, спрямованого до зведеного бюджету. Це зумовлено збільшенням специфічних ставок та мінімального акцизного податкового зобов'язання.

У 2020 році спостерігалось подальше зростання відсоткового відношення надходжень акцизного податку від електричної енергії - до 8,3% (у порівнянні з 7,7% у 2019 році). Це зумовлено введенням нової моделі ринку електричної енергії, що стартувала з 1 липня 2019 року відповідно до Закону України "Про ринок електричної енергії". Ці зміни вплинули на зміну кола платників акцизного

податку за електричну енергію та об'єктів оподаткування. Наприклад, з 1 липня 2019 року платниками податку стали виробники електроенергії, тоді як відповідно до статті 213 Податкового кодексу України не підлягають оподаткуванню акцизним податком операції з реалізації електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії.

Також у 2020 році зафіксовано зниження частки надходжень акцизного податку від інших товарів - до 7,7% (порівняно з 9,4% у 2019 році). Це пов'язано з значними надходженнями у 2019 році акцизного податку від пільгового розмитнення транспортних засобів на іноземній реєстрації [4].

З початку 2022 року відбулися зміни у системі оподаткування тютюнових виробів, які спрямовані на поліпшення ефективності збору акцизного податку та боротьбу з недооподаткуванням. Раніше 5% акцизного податку сплачувався роздрібними торговцями, але з 2022 року ця відповідальність перейшла на виробників та імпортерів. Такий крок спростить процес складання звітності для роздрібників і запобіжить втратам бюджету внаслідок недооподаткування.

У сфері митного оформлення імпорту автомобілів склалася досить складна ситуація для України. Протягом 2021–2023 років надходження акцизного податку з транспортних засобів зменшилися. Водночас відсутність ефективної системи контролю за ввезенням на митну територію України автомобілів створює умови для ухилення від сплати митних платежів, включаючи акцизний податок, що призводить до втрат їх надходжень до державного бюджету.

Протягом 2021 – 2023 років база для обчислення акцизного податку з транспортних засобів в основному формувалася за рахунок їх імпорту. За даними Держмитслужби, протягом цього періоду на митну територію України було ввезено майже 2,4 мільйона транспортних засобів, в той час як в Україні вироблено трохи більше 20 тисяч. Протягом цих трьох років до державного бюджету надійшло практично 40 мільярдів гривень акцизного податку з транспортних засобів, з яких понад 39 мільярдів гривень було отримано від їх імпорту. Частка надходжень податку з вітчизняних транспортних засобів в

порівнянні з загальною сумою зменшилася з 1% у 2021 році до 0,5% у 2023 році [3].

Згідно з аналізом Рахункової палати, у 2022 – 2023 роках Державна митна служба (ДМС) та Державна податкова служба (ДПС) не виконали планові показники Міністерства щодо надходжень акцизного податку з імпортованих автомобілів на 7,1 % та 9,2 % відповідно. Це свідчить про необґрунтованість прогнозних розрахунків Міністерства фінансів щодо цього податку та їх переоцінку. Протягом цього періоду до державного бюджету не надійшло понад 4 мільярди гривень. Щодо виробництва автомобілів в Україні, то в 2023 році ДМС не виконала плану на 12%, а у 2022 році ДПС не виконала його майже на 17%, а у 2023 році – на 16%. Це призвело до втрат бюджету у розмірі понад 79 мільйонів гривень [6].

У першому півріччі 2022 року під час дії тимчасових податкових пільг і з посиленням відповідальності за порушення митних правил, митниці було проведено митні процедури для 304 тисяч автомобілів, включаючи ті, що мали іноземну реєстрацію. За оцінками аудиторів, збитки держбюджету від застосування пільг тільки з акцизного податку склали майже 8 мільярдів 40 мільйонів гривень [6]. Аналіз показав, що ДМС та ДПС недостатньо контролювали діяльність своїх регіональних підрозділів щодо якісного та своєчасного проведення перевірок декларацій акцизного податку, а також повноцінного застосування штрафних санкцій за їх неподання або невчасне подання. Аудитори Рахункової палати проаналізували 950 відповідних декларацій. З порушенням вимог Податкового кодексу було залишено без перевірки 320 декларацій, а за 25 з них не застосували штрафи. Протягом трьох років до регіональних підрозділів ДМС і ДПС не було подано близько 6,8 тисяч декларацій акцизного податку. Це призвело до збільшення надмірно сплачених сум податку в понад чотири рази - з майже 26 мільйонів до 113 мільйонів гривень. Контрольно-перевірочна робота ДМС і ДПС була недостатньо ефективною: з 11 мільйонів гривень нарахованих сум акцизного податку з транспортних засобів до

бюджету сплачено лише 3,5%. Понад 2 мільйони гривень (20%) нарахованих сум було скасовано за рішеннями суду. [20].

Через те, що Міністерство фінансів не вчасно затвердило процедуру планування документальних виїзних перевірок митними органами, протягом 2022 року не проводилися заплановані перевірки митницями. Замість цього, у результаті 123 документальних перевірок (як запланованих, так і позапланованих), які відбулися протягом 2022–2023 років, суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності було нараховано майже 50 мільйонів гривень акцизного податку з автомобілів та штрафів, але до бюджету сплачено лише 149 тисяч гривень (0,3%) [20].

2.2 Оцінка втрат бюджету внаслідок існування тіньової торгівлі підакцизними товарами

Операції, які здійснюються у зовнішньоекономічній сфері країни, мають велике значення для її економіки. Засобами контролю та регулювання такої діяльності в Україні є податкова та митна політика. Їхнім завданням є створення сприятливих умов для формування позитивного сальдо зовнішньої торгівлі, залучення іноземних інвестицій, стимулювання конкуренції та усунення монополізму у цій галузі. У сучасних умовах митні формальності, особливо щодо імпорту автотранспортних засобів та пального, були спрощені, оскільки ведення бойових дій вимагає безперебійного постачання цих товарів. Проте одночасно з цим збільшується митний контроль за переміщенням алкогольних та тютюнових виробів. Такі заходи стали необхідними через зростання обсягів незаконного ввезення підакцизних товарів на митну територію України. Ці тенденції є критичними для економічної безпеки, оскільки великою мірою від обсягів надходжень акцизних зборів залежить фінансування державного бюджету.

Найпоширенішими труднощами в адмініструванні акцизного податку є використання тіньових схем задля уникнення від оподаткування, незаконне виробництво підакцизних товарів, що робить такий податок вразливим до задіяних махінацій.

За останні роки Бюро економічної безпеки України, здійснюючи заходи щодо протидії незаконному переміщенню підакцизних товарів, вперше вдалося перекрити основні шляхи незаконної доставки алкоголю та алкогольних напоїв в Україну. Водночас гострою залишається проблема нелегального перевезення тютюнових виробів до країн Європейського Союзу, особливо з використанням «транзитних» методів.

Навіть в умовах посилення правоохоронної діяльності митних та прикордонних органів, український ринок нелегальної алкогольної продукції визнаний найбільшим в Європі, він сягає 45% та виводить з бюджетів сусідніх країн близько 360 млн. євро щорічно. Зрозуміло, що таке незаконне транспортування спирту через митний кордон України шкодить іміджу держави на міжнародній арені [27]. Рис. 2.3 наочно показує стабільне зростання обсягів контрабанди.

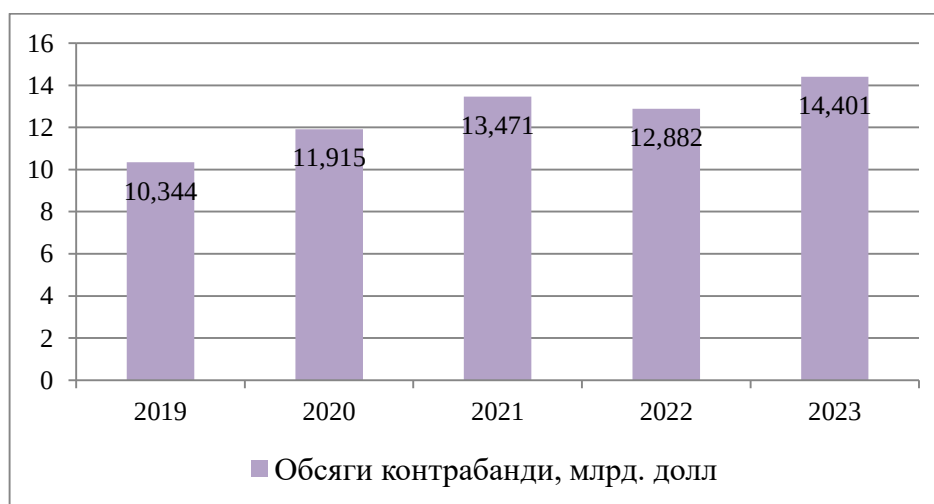


Рисунок 2.3 - Динаміка обсягів незаконно вивезеної продукції у 2019-2023 рр.

Джерело: розроблено автором за даними [26]

Тіньовий ринок в Україні залишається значним навіть після невеликого скорочення обсягів у 2022 році, що можна пояснити кризою у всіх сферах життя країни через введення воєнного стану. Проте в 2023 році цей показник знову зріс

[34, с. 126]. Обсяги незаконно ввезеної продукції до України визначаються через розбіжності у статистичних даних української митниці щодо ввезеного імпорту та даних щодо експортних поставок в Україну від основних торгових партнерів. Виявлена різниця вважається потенційним обсягом маніпуляцій для мінімізації митних платежів.

Державні органи протягом 2019 – 2023 року не забезпечили ефективної системи контролю за виробництвом та обігом алкогольних напоїв. Це створило передумови для існування нелегального ринку алкоголю і призвело до недоотримання акцизного податку до бюджету. Ця інформація міститься у звіті про результати аудиту щодо ефективності планування та результативності контролю за правильністю нарахування та своєчасністю сплати акцизного податку з алкогольних напоїв до державного бюджету [3; 7].

Щоб зрозуміти масштаби проблеми нелегального продажу алкогольних та тютюнових виробів, варто розглянути рис. 2.4.



Рисунок 2.4 - Частка тіньового ринку тютюнових та алкогольних виробів за 2017-2022 рр., % [34]

Тіньовий ринок алкоголю зараз оцінюється приблизно в 12 млрд грн. Близько 50% ринку знаходиться в тіні. Надмірна фіскалізація окремих бізнес процесів призводить до виникнення тіньового сектору, який продає товар споживачеві за ціною (без урахування податків) у межах від 35 до 40 грн за пляшку (горілка 0,5 л), якщо ціна є легальним продуктом 90 грн [34].

Ступінь фіскалізації алкогольних напоїв в Україні є одним із найвищих у світі. У Європі середній податок на алкогольні напої становить від 23% до 25%, залежно від країни. Тоді як в Україні лише на рівні виробника 43%. Крім того, на кожну легально продану пляшку стягується додатковий роздрібний акциз у розмірі 5%. В Україні досить високе оподаткування, що створює несприятливі умови для бізнесу.

Існування тіньового ринку є загрозою для економічної безпеки будь-якої держави, незалежно від конкретного напрямку. У випадку тіньового ринку підакцизних товарів, це призводить до збитків для бюджету України через ненадходження податків, завдає шкоди здоров'ю та іноді навіть життю громадян країни [37, с. 170]. За даними з початку 2023 року, вилучено підакцизних товарів на суму майже 2,1 млрд гривень, що на 764 млн гривень більше, ніж за аналогічний період попереднього року (2022 рік, коли вилучено 1,3 млрд гривень), з яких [7]:

- спирту на суму 351 млн грн. (191 тис. дол.), що на 99 млн грн. більше, ніж за аналогічний період минулого року (2022 року - 252 млн грн);
- лікєро-горілочаних виробів на суму 105 млн гривень (50 тис. дол.);
- тютюнових виробів на суму 435 млн гривень (13,3 млн пачок);
- пально-мастильних матеріалів на суму 1,1 млрд грн, що на 820 млн грн. більше, аніж за аналогічний період минулого року (2022 рік – 311 млн грн).

Попри масштабну гуманітарну катастрофу в Україні, поширення бізнесу контрабанди тютюнових товарів стало широкою практикою. Використовуючи зазначений момент, контрабандисти прийняли рішення продовжувати свою діяльність, не зважаючи на складну ситуацію. Мало хто усвідомлює, що основним трендом після початку бойових дій в Україні є зростання нелегального ринку сигарет. У зв'язку з війною всі великі міжнародні тютюнові компанії, що дотримуються законів та стандартів безпеки для працівників, були змушені припинити роботу своїх фабрик в Україні. Це сприяло зростанню підпільних місцевих фабрик, особливо тих, що розташовані на територіях, які не контролює

українська влада. Внаслідок цього, ці фабрики не дотримуються законодавства, не дотримуються стандартів якості та уникають сплати податків.

Той факт, що міжнародні тютюнові компанії відновили свою роботу, ніяк не вплинуло на діяльність підпільних бізнесів, адже їхня продукція набагато дешевша, а темпи розповсюдження – буквально скажені. Підроблена продукція поширилася всією країною. У великих містах на півдні та сході України з'явилися сотні торгових точок, що продають контрабандну продукцію, а також підробки міжнародних брендів (без урахування податків) по 30 – 40 грн за пачку Marlboro Gold. Зниження доходів призводить до того, що споживачі переходять на нелегальні товари, що приносить збитки як легальному бізнесу, так і державі, яка втрачає мільярди гривень у невикладених податках. Крім фізичних точок продажів, що знаходяться в непоказних продуктових магазинах, сигарети можна замовити і онлайн. Це те, що у принципі заборонено законодавством України, проте поширене практично. На онлайн-майданчиках для продажу виставлено тисячі оголошень, споживачам пропонується широкий вибір цигарок, ціна за пачку не сягає навіть 20 гривень, а посилки доставляють звичайною поштою. Влада України практично не встигає контролювати онлайн-сегмент: останнім часом вдалося заблокувати близько 54 нелегальних сайтів, які торгують тютюновими виробами [22]. Інші місця збуту нелегального тютюну наведено на рис. 2.5.

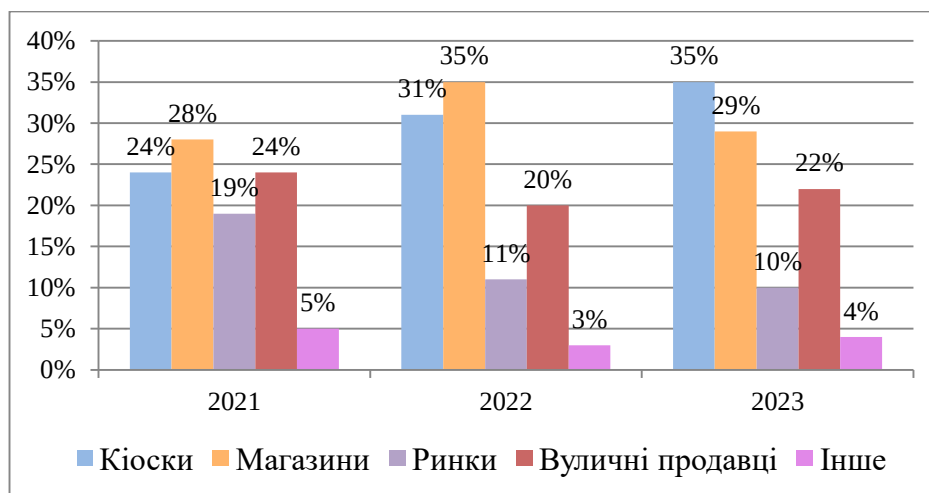


Рисунок 2.5 - Місця збуту незаконних тютюнових виробів за 2021-2023 рр.

Джерело: розроблено автором за даними [22]

Розширення нелегального ринку тютюнових виробів призводить до зменшення доходів державного бюджету, які важливі для фінансування протидії російській агресії. Навіть при щорічному підвищенні ставок акцизного податку на тютюнові вироби, у 2022 році надходження від нього до держбюджету вперше за останні роки зменшилися. Як наслідок, обсяги коштів, які не отримав державний бюджет у 2022 році, оцінюються на 19,1 млрд гривень, а у 2023 році (станом на 01.12.2023) було реалізовано, за попередніми підрахунками, 7 455 500 000 штук безакцизних сигарет, що спричинило податкові втрати на рівні 22 млрд грн [43]. Втрати бюджету від нелегальної торгівлі тютюновими виробами за 2019–2023 роки наведена на рис. 2.6.

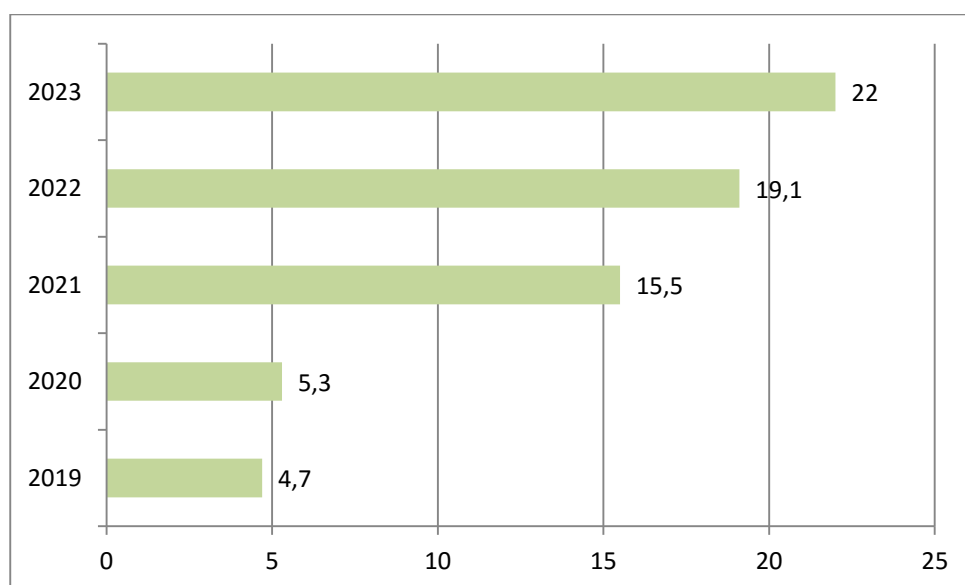


Рисунок 2.6 - Втрати бюджету від незаконної торгівлі тютюновими виробами за період 2019 – 2023 років, млрд грн.

Джерело: розроблено автором за даними [48]

Оскільки відповідно до Угоди про Асоціацію з ЄС та ратифікації Директиви Ради Європейського Союзу № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року щодо структури та розмірів акцизу, в Україні був прийнятий семирічний план підвищення акцизу на тютюн і тютюнові вироби. Згідно з цим планом, упродовж перших двох років обсяг збору підвищився на 30%, а далі щорічно на 20%. Метою угоди є досягнення до 2025 року європейського рівня податкового навантаження, який становить 90 євро за 1000 сигарет [12].

Станом на кінець 2023 частка податків у роздрібній ціні сигарет сягає 70 – 80% (акцизний податок, 5% збору з реалізації в торговій мережі і 20% ПДВ). Крім цього, законні виробники оплачують податок на прибуток підприємств, військовий збір, єдиний соціальний внесок, а також ряд інших зборів. Учасники тіньового ринку ухиляються від сплати цих платежів або сплачують лише частину, що робить цей сегмент незаконної діяльності надзвичайно прибутковим.

Відтак, внаслідок підвищення податкового навантаження на легальну тютюнову продукцію та недостатньої ефективності правоохоронних органів частка нелегальних сигарет на ринку стрімко зростає, сягнувши 20,2% від загального обсягу ринку. Декілька прикладів головних передумов зростання обігу безакцизних тютюнових виробів:

1. Нерівновага між рівнем оподаткування і доходами населення, що спонукає шукати джерела продажу більш дешевої, а від того нелегальної продукції;
2. Мінливість та непрогнозованість регуляторної політики ускладнюють роботу офіційних виробників, тоді як учасники сірого ринку отримують вигоду, оскільки вони взагалі не дотримуються правил;
3. Наслідки незаконного виробництва та торгівлі сигаретами є непропорційними до фінансових вигод, які отримують організовані злочинні групи;
4. Відсутність координації між правоохоронними органами призводить до неефективності в боротьбі з виробниками та постачальниками незаконних товарів [40].

Також за оцінкою Державної митної служби України на сьогоднішні дні були сформовані основні канали постачання на ринок безакцизних цигарок [3].

Якщо говорити про вітчизняні тютюнові заводи, то зазначаються:

1. Створення та запуск виробництва сигарет нелегальними (неакредитованими) лініями;
2. Виготовлення сигарет в приміщеннях підприємств деяких місцевих офіційних виробників без наявності акцизних марок та їх подальша торгівля без оплати податків;

3. Завезення технічних сортів тютюну або продукції переробки при низькій ставці податку з метою подальшого перетворення на сигарети та реалізації в торгових точках.

Говорячи про контрабанду та/або порушення митних правил, то це:

1. Незаконне переміщення сигарет через український державний кордон з ухиленням від митного контролю.;
2. Організовані канали переміщення поза пунктами митного контролю злочинними групами із залученням корупційних зв'язків серед правоохоронних та контролюючих органів;
3. Випуск на ринок тютюнової продукції, яка повинна бути утилізована (коли нелегальна продукція, яка вже була конфіскована правоохоронцями, замість знищення, знову надходить до продажу).

Зважаючи на всі вище проаналізовані проблеми з тіньовим ринком підакцизних товарів, владі потрібно якомога швидше втрутитись в дані злочиння. Адже контрабанда безпосередньо впливає на величезні втрати бюджетних коштів. В роки до подій 2022 року та після повномасштабного вторгнення, Україна втрачає мільярди гривень, які могли б бути використаними для фінансування актуальних соціальних програм, таких як допомога військовим, освіта, інфраструктура та інше.

Також все більше створюється нерівних умов конкуренції для легального бізнесу. Легальні виробники та продавці підакцизних товарів змушені платити високі податки та дотримуватися жорстких правил, тоді як контрабандисти можуть пропонувати свою продукцію за значно нижчими цінами. Це призводить до втрати робочих місць та зниження інвестицій у легальний сектор.

РОЗДІЛ 3

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

3.1 Сучасна проблематика акцизного оподаткування в Україні

Проведений в попередньому розділі аналіз свідчить про те, що акцизне оподаткування в Україні має низку особливостей, які відрізняють його від практики в інших країнах. В Україні акцизним податком обкладаються не лише підакцизні товари, такі як алкогольні напої, тютюнові вироби та пальне, а й окремі види послуг, наприклад, тимчасове розміщення транспортних засобів у спеціально відведених місцях. Ставки акцизного податку в Україні є відносно високими порівняно з іншими країнами, що робить акцизи важливим джерелом наповнення державного бюджету. Водночас, високі ставки акцизів можуть стимулювати розвиток тіньового ринку підакцизних товарів.

Однією з сучасних проблем акцизного оподаткування в Україні є нерівномірна динаміка надходжень від різних баз оподаткування. Збільшення надходжень від оподаткування вітчизняних товарів становило лише 3%, тоді як від імпорتنих — 37,6%. Це може вказувати на зростаючу роль імпорتنих товарів на українському ринку та, відповідно, зміщення акцентів у акцизному оподаткуванні.

Традиційно основними джерелами акцизних надходжень від товарів вітчизняного виробництва залишаються лікєро-горілочна та виноробна продукція, пиво, тютюнові вироби, електроенергія та пальне. Ці товарні групи є основними об'єктами акцизного оподаткування в Україні та формують лєвову частку надходжень до бюджету від цього виду податку. Проте, диспропорція у надходженнях акцизу від вітчизняних та імпорتنих товарів може створювати нестабільність у системі акцизного оподаткування. Зокрема, це може призвести до

надмірного податкового навантаження на окремі сектори економіки та зниження конкурентоспроможності вітчизняних виробників.

Протягом останнього десятиліття відбувається стійке падіння співвідношення надходжень від сплати акцизного податку за товарами вітчизняного виробництва та імпортними товарами. Якщо у 2010 році надходження від внутрішнього акцизу переважали над зовнішнім, то у 2021 році ситуація радикально змінилася. Вперше надходження від імпортного акцизу (87 млрд грн) перевищили внутрішній (85 млрд грн).

Така негативна динаміка вказує на серйозну проблему для української економіки у 2024 році та найближчі роки у сенсі заміщення вітчизняних товарів імпортними. Це явище загрожує втратою робочих місць, занепадом виробничих потужностей та зменшенням податкового потенціалу певних галузей економіки. Наприклад, у тютюновій галузі, внаслідок підвищення ставок акцизу на 20% щороку, вже спостерігалось падіння податкових надходжень на 1,1 млрд грн у 2021 році порівняно з попереднім періодом.

За період з 2015 по 2021 роки спостерігалось зменшення сумарної частки акцизного податку, як внутрішнього, так і імпортного, у валовому внутрішньому продукті України. Це свідчить про загальне зниження фіскального значення акцизного оподаткування для бюджету країни. Менші надходження від акцизів ускладняють фінансування важливих державних програм та виконання урядом своїх функцій, а зниження ролі акцизного оподаткування як джерела бюджетних коштів вказує на необхідність перегляду акцизної політики для підвищення її ефективності та забезпечення належного рівня фіскальних надходжень.

Аналіз тенденцій у сфері акцизного оподаткування в Україні вказує на наростання структурних диспропорцій у системі непрямого оподаткування. Ця проблема почала проявлятися ще у 2020-2021 роках, однак у 2022 році вона значно загострилася у зв'язку з повномасштабною військовою агресією росії проти України.

Одним з ключових наслідків війни стала внутрішня міграція великої кількості населення. За оцінками експертів ООН, близько 7 млн осіб були

вимушені покинути свої домівки та переселитися в інші регіони країни або за кордон. Це створило значний дисбаланс у споживчих можливостях та попиті на товари в різних частинах України [31].

Враховуючи, що акцизний податок справляється на окремі групи товарів, зокрема алкогольні напої, тютюнові вироби та пальне, зміни у споживчих потоках та концентрації населення можуть спричинити істотні диспропорції у надходженнях акцизу з різних регіонів країни у 2024 році. Регіони з високою концентрацією внутрішньо переміщених осіб демонструють підвищений попит на підакцизні товари, в той час як постраждалі від активних бойових дій території матимуть дуже низькі показники споживання.

Руйнація інфраструктури, переміщення та евакуація підприємств у більш безпечні регіони призвели до порушення логістичних ланцюжок постачання підакцизних товарів, що також вплинуло на надходження акцизного податку в різних частинах України у 2024 році.

Виїзд великої кількості громадян за кордон суттєво знизило сукупну купівельну спроможність населення. Падіння доходів громадян було зумовлене не лише фізичною втратою частини споживачів, але й втратою робочих місць, зростанням інфляції. За даними Держстату України, протягом 2022 року ВВП країни скоротився на 30,4%, інфляція склала 26,6%, а рівень безробіття за методологією МОП сягнув 28,3% [30]. Враховуючи, що акцизний податок є непрямим податком, який включається у вартість споживчих товарів, зниження купівельної спроможності населення безпосередньо позначиться на надходженнях акцизу до державного бюджету у 2024 році.

Було введено тимчасову ставку ПДВ у розмірі 7% на операції з постачання та ввезення багатьох видів палива. Хоча бюджетне відшкодування ПДВ за такими операціями не надавалося, від'ємне значення зараховувалося до податкового кредиту наступного періоду.

Окремі рішення у сфері податкової політики викликали дискусії. Численні зловживання при імпорті транспортних засобів без сплати митних платежів стали

підставою для внесення до Верховної Ради законопроекту про скасування з 1 липня 2022 року пільг на їх ввезення, окрім потреб Збройних Сил України.

Такі податкові новації та дискусійні законодавчі ініціативи у 2022 році можуть створити певні проблеми для акцизного оподаткування в Україні у 2024 році, оскільки тимчасове зниження ставки ПДВ на пальне до 7% може призвести до викривлень на ринку підакцизних нафтопродуктів та порушень у системі адміністрування акцизного податку. Існує ризик подальшого продовження цієї пільгової ставки та втрати частини акцизних надходжень.

Скасування пільг на ввезення транспортних засобів може спричинити дефіцит легального ринку та сплеск контрабанди автомобілів негативно позначиться на акцизному оподаткуванні операцій з ввезення транспортних засобів і створить додаткове навантаження на правоохоронні органи у боротьбі з нелегальним імпортом.

Податкові реформи, запроваджені в Україні під час воєнного стану, мали на меті забезпечити стабільність економіки в складних умовах війни. Однак, більшість з них виявилися надмірно ліберальними та не принесли бажаного регулюючого ефекту. Натомість, окремі зміни створили загрози фінансовій безпеці держави та передумови для зловживань з боку недобросовісних платників податків, що суттєво відобразилося на акцизному оподаткуванні в Україні у 2024 році: надмірна лібералізація у сфері оподаткування підакцизних товарів слугує зниженню надходжень акцизного податку до державного бюджету, що в свою чергу, є негативним явищем для фінансування важливих державних програм та функцій у післявоєнний період [30].

Створення передумов для зловживань недобросовісними платниками податків може сприяти поширенню нелегального обігу підакцизних товарів, таких як тютюнові вироби, алкогольні напої та пальне лише завдає шкоди акцизним надходженням. А надмірна лібералізація призводить до викривлень на ринках підакцизних товарів, порушення конкурентного середовища та зниження якості продукції.

З 1 квітня 2022 року було дозволено використання спрощеної системи оподаткування з єдиним податком для підприємців третьої групи у розмірі 2% від обороту до 10 млрд грн без ПДВ. Платники першої та другої груп взагалі звільнялися від сплати єдиного податку. Також було зменшено ставку ПДВ на пальне з 20% до 7% та скасовано акцизний податок на нафтопродукти. Ці заходи мали на меті здешевити вартість пального для підприємств та населення в умовах війни [10].

Скасування акцизного податку на пальне, хоча і було вимушеним кроком в умовах війни, проте, безперечно це негативно позначиться на надходженнях акцизу та створить передумови для зловживань у цій сфері. Існує ризик, що ця тимчасова міра затягнеться і у 2025 році, завдаючи шкоди фіскальним інтересам держави. А зниження ставки ПДВ на пальне до 7% можливо матиме випадки порушень у системі адміністрування акцизного податку та махінацій з боку недобросовісних платників.

Ще одним кроком для пом'якшення для економіки та бізнесу стало тимчасове скасування акцизного податку на пальне. Ця ліберальна міра мала на меті допомогти українським підприємствам адаптуватися до різкого зростання цін на паливно-мастильні матеріали в умовах воєнних дій та логістичних ускладнень.

Проте, незважаючи на позитивний ефект для бізнесу, скасування акцизу на пальне створило загрозу для надходжень до державного дорожнього фонду. Акцизний податок на нафтопродукти традиційно був одним з ключових джерел фінансування будівництва, ремонту та утримання автомобільних шляхів в Україні. А в умовах воєнних руйнувань та необхідності відновлення пошкодженої інфраструктури його роль ставала ще більш критичною. Саме тому вже у серпні 2022 року уряд був змушений повернути акцизне оподаткування пального [36].

Ситуація із акцизом на пальне у 2022 році яскраво продемонструвала складний баланс, який має знаходити держава між інтересами бізнесу та необхідністю наповнення бюджету для виконання критично важливих функцій. Акцизне оподаткування відіграє ключову роль у цьому процесі, адже є вагомим джерелом надходжень і водночас справляє суттєвий вплив на рівень витрат

підприємств. Тож, у 2024 році перед владою постало завдання ретельно калібрувати систему акцизного оподаткування з метою забезпечення достатнього фінансування дорожньої галузі без надмірного податкового тиску на бізнес у складний післявоєнний період відбудови економіки.

3.2 Світовий досвід здійснення акцизного оподаткування та можливість його запровадження в Україні

Питання акцизного оподаткування є надзвичайно важливим для всіх цивілізованих країн в контексті її євроінтеграційних прагнень.

Незважаючи на збільшення податкових ставок, важливе узгодження рівнів оподаткування нафтопродуктів з європейськими.

Таблиця 3.1 - Ставки акцизного збору на нафтопродуктів в Європі

Країна	Ставка
Україна	
Словенія	
Латвія	
Болгарія	
Литва	
Словакія	
Бельгія	
Франція	
Швеція	
Німеччина	
Великобританія	

Джерело: розроблено автором на основі [50]

Із табл. 3.1 видно, що діапазон ставок досить широкий — від 110 для України до 807,05 для Великобританії. Це свідчить про значні відмінності в акцизній політиці різних європейських країн щодо оподаткування нафтопродуктів.

Україна має найнижчу ставку 110, що може бути пов'язано з прагненням забезпечити більшу доступність пального для населення та підтримати конкурентоспроможність вітчизняних перевізників.

Високі ставки у Великобританії (807,05), Німеччині (721), Швеції (645,64) та Франції (639,6) можуть пояснюватися екологічною політикою цих країн, спрямованою на стримування споживання нафтопродуктів. Сусідні з Україною Польща (597,49), Словаччина (597,49) та Угорщина (424,38) мають помірні ставки в порівнянні з багатшими західноєвропейськими країнами. Значний розрив між ставками України та більшості інших європейських країн може створювати умови для незаконного реекспорту нафтопродуктів.

Різниця в ставках відображає різні пріоритети урядів — фіскальні, екологічні, соціальні тощо. Високі ставки акцизів використовуються як інструмент регулювання споживання пального.

Перелік товарів, які підлягають акцизному оподаткуванню, часто базується на досвіді кожної конкретної країни і може включати товари з різних категорій. Зазвичай такі товари мають одну або кілька характеристик, які обумовлюють їхнє оподаткування [23]:

1. це товари, споживання яких може бути шкідливим для здоров'я людини або для навколишнього середовища. Встановлення акцизів на ці товари сприяє зниженню їхнього споживання через підвищення цін, а також компенсує фінансові витрати держави, пов'язані з негативними наслідками їх використання;
2. це товари, що відносяться до категорії предметів розкоші. Ці товари зазвичай мають високі ціни, доступні лише заможним шаром населення, і акцизи на них призначені для збільшення доходів державного бюджету.

3. виробництво підакцизних товарів часто характеризується дуже високою рентабельністю. Це може бути пов'язано з рядом факторів, таких як висока популярність або нездатність споживачів відмовитися від споживання цих товарів навіть за високої ціни. У таких умовах встановлення акцизного податку дозволяє державі брати участь у розподіленні надприбутків від виробництва таких товарів. Це гарантує додаткові доходи для бюджету та допомагає збалансувати ринкові відносини та запобігти надмірному нагромадженню багатства в окремих секторах економіки;
4. сфера обігу підакцизних товарів перебуває під особливим державним контролем. Оскільки ці товари часто стають об'єктом фальсифікації або незаконного обігу, контроль за їх обігом стає надзвичайно важливим завданням для держави. Встановлення акцизного податку забезпечує фінансові ресурси для зміцнення контролю та виконання відповідних законодавчих норм, але й додає додатковий стимул для суб'єктів господарювання дотримуватися законодавства.

В ЄС це питання ретельно врегульоване низкою директив, які формують загальну політику у цій сфері.

Ключовою є Директива Ради 2008/118/ЄС [15] визначає загальний режим акцизних зборів для всіх підакцизних товарів, включно з тютюновими виробами. Вона встановлює основні принципи оподаткування, адміністрування та руху таких товарів між країнами-членами.

Окремі директиви деталізують правила акцизного оподаткування для різних категорій тютюнових виробів. Директиви 92/79/ЄЕС та 92/80/ЄЕС [17] регулюють оподаткування сигарет та іншого переробленого тютюну відповідно. А Директива 2011/64/ЄС [18] кодифікує структуру та ставки акцизів на тютюнові вироби

Важливою є також Директива 95/59/ЄС [18] що встановлює загальні рамки для непрямих податків, крім ПДВ, які застосовуються до тютюнових виробів у державах-членах та дозволяє гармонізувати підходи та уникати надмірного податкового навантаження.

Директива 2014/40/ЄС [19] гармонізує законодавство країн ЄС щодо виробництва, презентації та продажу тютюнових виробів, встановлюючи єдині стандарти та вимоги до цієї продукції.

Така широка та деталізована правова база створює міцний фундамент для уніфікованого підходу до акцизного оподаткування тютюнових виробів у ЄС, яка забезпечує справедливу конкуренцію, захист здоров'я громадян та належні надходження до бюджетів країн-членів. Для України, яка прагне інтегруватися до спільного ринку ЄС, наближення законодавства до вимог наведених директив є критично важливим завданням.

Угода про асоціацію між Європейським Союзом та Україною передбачає гармонізацію українського законодавства з великим обсягом вторинного законодавства ЄС. Проте, це зобов'язання виходить за межі суто вторинного законодавства і поширюється також на практику Суду Європейського Союзу. Практика Суду ЄС має вагоме значення в контексті імплементації правових актів ЄС до українського законодавства [33].

Під час імплементації необхідно враховувати тлумачення права ЄС, що міститься у рішеннях Суду ЄС. У майбутньому, коли Україна стане повноправним членом ЄС, практика Суду ЄС матиме значення для оцінки відповідності українського законодавства праву Європейського Союзу. Практика Суду ЄС слугуватиме орієнтиром для формування і розвитку судової практики самої України у сфері права Євросоюзу.

Практика Суду ЄС має принципове значення у правопорядку Євросоюзу загалом. А отже, вона є визначальною і для тих третіх країн, перед якими стоїть завдання наближення національного законодавства до права ЄС. Рішення Суду пояснюють, коли держави-члени порушують законодавство ЄС, а також яким чином це законодавство слід тлумачити та застосовувати на національному рівні.

Саме тому актуальності набуває вивчення практики Суду ЄС із питань акцизного оподаткування. Для належного впровадження Угоди про асоціацію Україні необхідно ретельно враховувати практику Суду Європейського Союзу

поряд з гармонізацією законодавства з актами вторинного права ЄС. Це дозволить забезпечити відповідність національної правової системи стандартам Євросоюзу.

У Директиві 2014/40/ЄС про наближення законів держав-членів щодо тютюнових виробів детально врегульовано питання вимірювання викидів смол, нікотину та оксиду вуглецю в сигаретах. Стаття 4(1) цієї Директиви містить чіткі вказівки щодо застосування міжнародних стандартів для таких вимірювань.

Зокрема, формулювання «повинен бути виміряний» у підпункті 1 статті 4(1) вказує на обов'язковість використання стандартів ISO 4387, 10315 та 8454 для вимірювання викидів смол, нікотину та оксиду вуглецю відповідно. Директива не згадує жодних альтернативних методів вимірювання цих речовин. Другий абзац статті 4(1) також має імперативний характер, зобов'язуючи визначати точність таких вимірювань відповідно до стандарту ISO 8243.

Водночас, стаття 4(4) Директиви передбачає обов'язок держав-членів ЄС повідомляти Європейську Комісію про використання інших методів вимірювання викидів від тютюнових виробів, окрім смол, нікотину та оксиду вуглецю від сигарет. Однак ані ця стаття, ані інші положення Директиви не вказують на необхідність повідомлення про застосування альтернативних підходів для вимірювання викидів саме цих трьох речовин у сигаретах.

У декларативній частині Директиви 2014/40/ЄС прямо зазначено, що вміст смол, нікотину та оксиду вуглецю в сигаретах має вимірюватись за міжнародно визнаними стандартами. Відповідний контекст свідчить, що стаття 4(1) встановлює виняткове застосування стандартів ISO як обов'язкової вимоги.

Директива 2014/40/ЄС про наближення законів держав-членів щодо тютюнових виробів переслідує дві ключові цілі:

- сприяти безперебійному функціонуванню внутрішнього ринку тютюнових виробів;
- забезпечити високий рівень захисту здоров'я людини, особливо молоді.

В контексті цих цілей слід розглядати положення статті 4(1) Директиви щодо вимірювання викидів шкідливих речовин від сигарет.

Стаття 4(1) встановлює максимальні допустимі рівні викидів смол, нікотину та оксиду вуглецю від сигарет, призначених для продажу в ЄС, передбачені статтею 3(1) Директиви. Ці викиди мають вимірюватись виключно за методами, які випливають з міжнародних стандартів ISO 4387, 10315, 8454 та 8243, на які прямо посилається стаття 4(1).

Таке визначення методів вимірювання забезпечує дотримання принципу прозорості — одного з фундаментальних принципів права ЄС. Принцип прозорості нерозривно пов'язаний з принципом відкритості і закріплений у Договорі про функціонування ЄС та Хартії ЄС про основоположні права. Він дає громадянам можливість брати активнішу участь у прийнятті рішень та підвищує легітимність, ефективність і підзвітність органів ЄС у демократичній системі.

Чітке закріплення у Директиві 2014/40/ЄС єдиних методів вимірювання шкідливих викидів від сигарет, розроблених авторитетною міжнародною організацією, є прозорим і зрозумілим для всіх учасників ринку та громадськості, яке забезпечує рівні правила гри, спрощує виконання регуляторних вимог та демонструє прихильність ЄС до відкритості й залучення громадян.

Стаття 15(1) Договору вимагає, щоб установи, органи, офіси та агенції ЄС працювали якомога відкрито для сприяння належному врядуванню та залученню громадянського суспільства. Право на доступ до документів ЄС деталізовано у статті 42 Хартії та імplementовано Регламентом 1049/2001.

В контексті принципу прозорості слід розглядати положення статті 4(1) Директиви 2014/40/ЄС про тютюнові вироби, яка посилається на низку стандартів Міжнародної організації зі стандартизації (ISO). Ці стандарти наразі не опубліковані в Офіційному журналі ЄС. Проте, сама стаття 4(1) Директиви не встановлює жодних обмежень щодо доступу до згаданих стандартів ISO, зокрема шляхом запиту згідно з Регламентом 1049/2001.

Відсутність опублікування стандартів в Офіційному журналі не робить статтю 4(1) Директиви такою, що суперечить принципу прозорості згідно з установчими договорами ЄС. Громадськість зберігає право на доступ до цих документів на підставі регламенту про доступ до документів. Щодо можливої

невідповідності статті 4(1) Директиви Регламенту 216/2013 про електронне опублікування, то субстантивна законність акта ЄС не може ставитися під сумнів на підставі іншого акта того самого рівня ієрархії норм, якщо перший не прийнято на виконання другого і жоден з них не встановлює пріоритету один над одним.

Директива 2014/40/ЄС не була прийнята на виконання Регламенту 216/2013 про електронне опублікування, і цей Регламент не встановлює свого пріоритету над Директивою. Регламент 216/2013 лише передбачає опублікування Офіційного журналу ЄС в електронній формі, але не регулює зміст актів, що публікуються. Слід розглянути відповідність статті 4(1) Директиви 2014/40/ЄС принципу правової визначеності згідно зі статтею 297(1) Договору про функціонування ЄС. Ця стаття передбачає, що законодавчі акти ЄС набувають чинності та юридичної сили лише після їх належного опублікування в Офіційному журналі Євросоюзу.

Принцип правової визначеності вимагає, щоб норми ЄС були чіткими і зрозумілими для зацікавлених осіб, аби вони могли достеменно знати свої права та обов'язки. Відтак, акти інституцій ЄС не можуть застосовуватись до фізичних та юридичних осіб до їх публікації в Офіційному журналі і доведення до відома громадськості.

Те саме стосується Директиви 2014/40/ЄС і її імплементації державами-членами через прийняття відповідних національних заходів, що визначатимуть зобов'язання для окремих осіб. Такі заходи мають відповідати загальним принципам права ЄС, зокрема принципу правової визначеності. Хоча сама Директива і не суперечить згаданим регламентам ЄС, її імплементація державами-членами, яка передбачатиме покладення обов'язків на громадян та бізнес, має відбуватися із суворим дотриманням принципу правової визначеності шляхом забезпечення належного оприлюднення актів.

Ще одним із фундаментальних принципів права Європейського Союзу є принцип правової визначеності. Він вимагає, щоб норми права ЄС були чіткими, зрозумілими та передбачуваними, аби особи могли достеменно усвідомлювати свої права та обов'язки. У контексті імплементації законодавства ЄС в національні

правопорядки принцип правової визначеності зобов'язує держави-члени забезпечити належне оприлюднення заходів, якими на осіб покладаються певні зобов'язання. Це дасть змогу цим особам переконатися в існуванні таких зобов'язань та визначити їх джерело — акти національного права, прийняті на виконання норм ЄС.

Сам факт відсутності в законодавчому акті ЄС детального опису конкретних методів чи процедур його імплементації не свідчить про порушення принципу правової визначеності. Законодавчі органи Євросоюзу можуть посперитися на загальну правову базу, деталізація якої відбуватиметься на подальших етапах. Зокрема, використовуючи широкі дискреційні повноваження в політичній, економічній та соціальній сферах, законодавчі інституції ЄС можуть відсилати у своїх актах до технічних стандартів, розроблених авторитетними організаціями зі стандартизації, такими як Міжнародна організація стандартизації (ISO). Проте, принцип правової визначеності вимагає, щоб посилання на такі зовнішні стандарти були чіткими, точними та передбачуваними за своїм змістом та наслідками. Це дозволить зацікавленим сторонам належним чином усвідомити свій правовий статус згідно з нормами права ЄС.

Запозичення передового світового досвіду здійснення акцизного оподаткування з використанням новітніх технологій та інформаційних систем забезпечить Україні низку переваг. Це сприятиме детінізації ринку підакцизних товарів, підвищенню надходжень до державного бюджету, полегшенню процедур обліку та контролю для бізнесу. Водночас гармонізація з нормами ЄС дозволить досягти сумісності українських та європейських систем, створюючи належні умови для безперешкодної торгівлі та економічної інтеграції.

3.3 Вдосконалення акцизного оподаткування в умовах сучасних викликів та тенденцій

Ринки постійно еволюціонують та змінюються. Виникають нові категорії товарів, які потребують відповідного правового регулювання та підходів до їх оподаткування. Україна поступово адаптується до цих змін, опрацьовуючи шляхи ефективного унормування інноваційної продукції.

Світовий досвід демонструє, що використання електронних інформаційних систем в акцизному оподаткуванні дозволяє більш точно прогнозувати надходження до бюджету від сплати акцизного податку. Крім того, воно підвищує прозорість процедур обігу підакцизних товарів, сприяє зменшенню витрат на адміністрування цього податку та поліпшує взаємодію контролюючих органів з платниками.

Слідуючи кращим європейським практикам, в Україні були розроблені законопроекти, спрямовані на реформування цієї сфери. Зокрема, з 27-го липня 2023 року набрав чинності Закон № 3173, що передбачає введення в обіг електронних акцизних марок [30]. Також пропонувались запровадження електронної системи обігу підакцизних товарів, електронної акцизної марки та встановлення штрафів за порушення у цій галузі. Такі новації дозволять істотно підвищити ефективність адміністрування акцизного податку.

Тютюновий ринок за останні роки також зазнав суттєвих трансформацій. Окрім традиційних сигарет, нині все більшої популярності у світі набувають альтернативні тютюнові вироби. Зокрема, на полицях магазинів з'явилися тютюновмісні вироби для електричного нагрівання (ТВЕНи) та електронні сигарети (вейпи).

Поява нових категорій тютюнових продуктів ставить перед урядами непросте завдання визначити підходи до їх оподаткування та способи регулювання з метою забезпечення балансу між захистом здоров'я населення та належним наповненням бюджетів. Адже поряд з питаннями безпеки цих

інноваційних виробів, постає потреба запровадити ефективні механізми стягнення податків задля збереження надходжень до державних бюджетів.

Тому Україна неминуче має реагувати на тенденції та зміни на тютюновому ринку, впроваджуючи гнучкі податкові системи, сумісні з принципами оподаткування традиційних тютюнових виробів. Гнучке та виважене вирішення питання оподаткування інноваційних тютюнових виробів дозволить отримувати належні податкові надходження, зберігаючи стимули для легального виробництва та реалізації продукції, а також забезпечуватиме адекватний рівень захисту громадського здоров'я.

В Європейському Союзі ринок електронних сигарет демонструє стійку тенденцію до зростання.

За даними опитувань, кількість постійних споживачів електронних сигарет в ЄС з 2017 по 2020 рік зросла на 32% — до 16,22 млн осіб, що становить 13,2% від загальної кількості курців. Найбільшого поширення електронні сигарети набули у Великобританії, де майже третина курців (3,6 млн осіб) надає їм перевагу. Значною є також популярність вейпів у Франції (2,2 млн споживачів або 12% курців), Німеччині (2,1 млн споживачів і 10% курців), Італії (2 млн споживачів або 16% курців), Польщі (1,8 млн споживачів і 19% курців) та Іспанії (1,4 млн споживачів або 13% курців) [25].

Водночас, розвиток ринку електронних сигарет в Україні відбувається нерівномірно, що пов'язано з іншим підходами до їх оподаткування. Вплив рівня оподаткування на ціну цієї продукції безпосередньо позначається на попиті.

Протягом 2017-2020 років найбільше зростання споживання електронних сигарет порівняно з традиційними спостерігалось в Данії (414%), Португалії (332%), Бельгії (292%), Румунії (273%), Великобританії (269%) та Чехії (260%) [38].

В Україні ринок електронних сигарет у 2020 році оцінювався на рівні 0,67 млн споживачів або 7% від загальної кількості курців. Загалом обсяг ринку вейпів в ЄС у 2020 році становив близько 6,9 млрд євро, що втричі більше, ніж три роки тому [37].

Питання оподаткування альтернативних тютюнових виробів, зокрема тютюновмісних виробів для електричного нагрівання (ТВЕНів), є актуальним для України у контексті регулювання цього сегменту ринку. Незважаючи на те, що принцип споживання ТВЕНів полягає не в спалюванні тютюну, а в його нагріванні, такі вироби все ж містять тютюн.

Існує три гармонізовані категорії тютюнових виробів:

- сигарети;
- сигари та сигарили;
- так званий інший тютюн для куріння.

Базуючись на європейському досвіді, переважна більшість країн ЄС встановлює для ТВЕНів нижчі ставки акцизного податку, ніж для традиційних сигарет. В середньому по ЄС акцизне навантаження на тютюновмісні вироби для нагрівання у 2019 році становило 26,6% від акцизу на сигарети. Різниця в сумі акцизу між ТВЕНами та сигаретами сягала 73%. При цьому база оподаткування для ТВЕНів найчастіше визначається в одиницях маси тютюну, а не кількості стіків. Однак окремі країни обирають радикально інший підхід до оподаткування ТВЕНів. Зокрема, Молдова стала першою європейською державою, де акциз на такі вироби був встановлений на рівні мінімального акцизного зобов'язання для сигарет. Така жорстка фіскальна політика викликана попереднім різким зростанням податків на інші тютюнові вироби та скороченням легального ринку сигарет у країні.

Український регулятор обрав жорсткий шлях, прирівнявши ставки акцизу на ТВЕНи до рівня оподаткування традиційних сигарет. Зокрема, акциз на ТВЕНи зріс одразу на 320%. Крім того, було запроваджено акцизне оподаткування рідин для електронних сигарет та нові правила їх маркування.

Таке різке підвищення акцизного навантаження стало серйозним випробуванням для учасників ринку. Зокрема, відома компанія JTІ Україна припинила продаж електронних сигарет Logic Compact через складнощі з впровадженням нових вимог до маркування. А компанія JUUL розглядає можливість виходу з українського ринку через зміну податкового регулювання.

Легальний ринок ТВЕНів в Україні може скоротитися, або розвиватиметься дуже повільними темпами через запроваджені податкові новації.

Україна таким чином наслідувала приклад Молдови, яка стала першою європейською державою, що прирівняла оподаткування ТВЕНів до мінімального акцизного зобов'язання для сигарет. Це викликано попереднім різким зростанням податків на інші тютюнові вироби та скороченням легального сегменту ринку сигарет у країні.

З огляду на соціально-економічний стан країни та специфіку податкової системи, варто визначити напрями оптимізації податкового навантаження акцизного податку в Україні.

Підвищення ставок акцизного податку відповідно до змін рівня добробуту населення. Важливим аспектом розвитку системи акцизів є встановлення ставок податку з урахуванням реальної економічної ситуації. Наприклад, під час війни можна підвищити ставки акцизу на алкогольну продукцію та предмети розкоші (яхти, дорогоцінні метали), а знизити ставки на розмитнення автомобілів. Також необхідно узгодити механізм оподаткування алкогольних напоїв акцизним податком з європейською практикою та забезпечити ефективну боротьбу з контрабандою підакцизної продукції. Такі заходи не лише сприятимуть дотриманню соціальної справедливості, але й дозволять збільшити бюджетні надходження та оптимізувати податкове навантаження на окремих виробників. Посилити нагляд і контроль за виробництвом та реалізацією алкогольної продукції. Це потребуватиме значних витрат на підготовку кадрів, судові процеси з виробниками, розробку нового законодавства та заходів примусу і покарання. Крім того, посилення адміністративних заходів може погіршити поточну ситуацію, тому необхідно діяти поступово і ретельно зважувати всі рішення. Одночасно з підвищенням акцизів державі варто встановити мінімальну роздрібну ціну та значно посилити адміністративну відповідальність для виробників і продавців нелегальної продукції. Це додатково зміцнить ринкові позиції, а висока мінімальна ціна обмежить можливість потрапляння нелегальної (шкідливої) підакцизної продукції у роздрібний продаж. Забезпечення зростання

бюджетних надходжень без збільшення податкового навантаження на суб'єктів господарювання. Податкова система повинна виконувати свою основну фінансову функцію, забезпечуючи потреби бюджетів на всіх рівнях. Зростання бюджетних надходжень без збільшення податкового тиску можна забезпечити шляхом посилення боротьби з ухиленням від сплати акцизів та усунення практик мінімізації оподаткування. У цьому напрямку в нашої держави є значний потенціал, що знаходиться в тіньовій економіці.

Отже, покращення акцизного оподаткування є ключовим для створення ефективної та конкурентоспроможної податкової системи, яка сприяє економічному зростанню та забезпечує стабільність фінансових ресурсів країни. Враховуючи всі аспекти, рекомендується подальше проведення наукових досліджень та впровадження запропонованих стратегій у практичне виконання для подальшого вдосконалення податкової системи України в цілому, з особливим акцентом на акцизне оподаткування.

ВИСНОВКИ

Отже, було здійснено дослідження теоретичних аспектів акцизного оподаткування. Як джерело податкових надходжень і засіб державного регулювання економіки, акциз завжди мав значне фінансово-регуляторне значення. Історія виникнення та розвитку акцизного податку показує, що він може сприяти позитивному розвитку економіки держави, але водночас може бути ефективним інструментом її зниження та деградації.

Було виділено, що акцизний податок є формою непрямого оподаткування, що стягується з матеріалів на споживання і нарахування заробітної плати, переважно юридичними особами. Важливість акцизного податку полягає в оподаткуванні суспільно шкідливих або надмірно корисних товарів. Основним завданням сучасної системи акцизного оподаткування є досягнення збалансованості акцизного податку, який виконує фінансову функцію, сприяючи розвитку доходної частини та регулюючої частини бюджету. Акцизний податок є одним із основних засобів обмеження споживання алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

Воєнний стан в Україні викликав ряд викликів та змін у функціонуванні акцизного податку, що потребує прискореного та адаптованого підходу до управління цим фінансовим інструментом. З одного боку, спостерігається тенденція до зниження надходжень від акцизного податку через зменшення виробництва та споживання товарів у зв'язку із військовими подіями. З іншого боку, військовий стан відкриває нові можливості для перегляду та оптимізації системи оподаткування, такі як розширення бази оподаткування та впровадження нових ставок для підтримки військових витрат та стимулювання економічної активності. Важливим є вдосконалення правового регулювання та адміністративних процедур для забезпечення ефективності та прозорості в зборі акцизного податку в умовах воєнного стану.

Також був проведений аналіз акцизного оподаткування за період 2019 – 2023 рр., за результатами якого були виділені основні тенденції, зокрема, значний обсяг несанкціонованих перевезень алкогольної продукції показав, що державні органи протягом відповідних років не забезпечили ефективної системи контролю за виробництвом та обігом спиртного. Це створило передумови для існування нелегального ринку алкоголю та призвело до ненадходжень акцизного податку до державного бюджету. Сьогодні тіньовий ринок алкоголю оцінюється на рівні близько 10 – 12 млрд грн. Рівень фіскалізації алкогольних напоїв в Україні є одним з найвищих у світі. Через сучасні проблеми в державі, в Україні все менше підприємців бажають вести легальний бізнес, який стосується продажу цигарок. Як наслідок, з'являються все більше тіньових продавців, які не дають можливості потрапити достатньої кількості коштів від акцизного податку на цигарки до бюджету. Також, як наголошувалось раніше, з початком активних бойових дій обіг незаконної тютюнової продукції став значно інтенсивним. Хоча й були задіяні відповідні заходи митними та правоохоронними органами по боротьбі з розповсюдженням безакцизної тютюнової продукції, практика митного контролю та адміністрування акцизного оподаткування потребують значного реформування та вдосконалення.

Були розглянуті методи акцизного оподаткування та адміністрування в країнах Європейського Союзу. Запозичення такого світового досвіду за допомогою новітніх технологій, а також інформаційних систем, може надати нашій державі низку переваг. Розглянуті норми ЄС та їх гармонізація з українським законодавством дасть можливість досягти сумісності європейських та українських систем, створивши сприятливі умови для безперешкодної торгівлі, а також економічної інтеграції.

Загалом, для подальшого розвитку акцизного податку в Україні важливо враховувати виклики економічної нестабільності та забезпечити прозорість та ефективність його адміністрування. Впровадження сучасних електронних систем та використання цифрових технологій вже сприяють оптимізації цього механізму оподаткування. Розвиток акцизного податку має бути відповідним до світових

тенденцій, враховуючи особливості української економіки та соціально-економічні виклики. Впровадження реформ та розробка стратегій, спрямованих на підтримку бізнесу та ефективне використання надходжень від акцизного податку, є важливими кроками для сталого розвитку економіки та бюджетної стійкості країни.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України : Кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI : станом на 1 січ. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 13.04.2024).
2. Валовий внутрішній продукт (ВВП) в Україні. Мінфін: веб-сайт. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/gdp/> (дата звернення: 10.04.2024).
3. Доходи державного бюджету України. Мінфін: веб-сайт. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/> (дата звернення: 10.04.2024).
4. Доходи зведеного бюджету України. Мінфін: веб-сайт. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/zvit_2020_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.pdf (дата звернення: 10.04.2024).
5. Доходи зведеного бюджету України за статтями доходів. Мінфін: веб-сайт. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/2023/> (дата звернення: 10.04.2024).
6. Звіт про роботу у 2022 році. Державна митна служба: веб-сайт. URL: <https://customs.gov.ua/plani-ta-zviti-roboti> (дата звернення: 13.04.2024).
7. За січень 2024 року митниці Держмитслужби виявили порушень митних правил на понад 2,1 млрд грн. Державна митна служба України: офіційний веб-сайт. URL: <https://customs.gov.ua/> (дата звернення: 13.04.2024).
8. Інформаційний лист. Державна податкова служба України: офіційний сайт. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/322/412719/Informaciyniy_list_7.pdf (дата звернення: 13.04.2024).
9. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*, 2011, № 13 – 14, № 15 – 16, № 17, ст.112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 11.04.2024)

10. Податковий кодекс України : Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#top> (дата звернення: 10.04.2024)

11. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 1 квіт. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 14.04.2024)

12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX. *Відомості Верховної Ради*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 02.04.2024)

13. Про гармонізацію структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої: Директива Ради 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_430 (дата звернення: 09.04.2024)

14. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилятів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального 12.1995 р. № 481/95-ВР : станом на 22 січ. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-vp#Text> (дата звернення: 10.04.2024)

15. Про загальний режим акцизних зборів : Директива Ради 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156-2012-p> (дата звернення: 29.03.2024)

16. Про зближення оподаткування на перероблений тютюн, інший, ніж сигарети : Директива № 92/80/ЄЕС Ради ЄС від 19 жовтня 1992 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_a77 (дата звернення: 13.04.2024)

17. Про зближення оподаткування сигарет : Директива № 92/79/ЄЕС Ради ЄС від 19 жовтня 1992 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/994_a74 (дата звернення: 13.04.2024)

18. Про податки, інші, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів : Директива Ради 95/59/ЄС від 27 листопада

1995 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_442 (дата звернення: 10.04.2024)

19. Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація) : Директива Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885> (дата звернення: 13.04.2024)

20. Надходження акцизу з автомобілів за три роки зросли більш ніж утричі. Рахункова Палата: офіційний веб-сайт. URL: <http://rp.gov.ua/PressCenter/%20News/?id=1386> (дата звернення: 07.04.2024)

21. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 30.11.2015 р. № 984_011. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення: 11.04.2024)

22. Акцизна політика у сфері тютюнових виробів і протидія нелегальній торгівлі ними в умовах нових викликів і загроз. Growford Institute: веб-сайт. URL: <https://www.growford.org.ua/research/aktsyzna-polityka-u-sferi-tyutyunovyh-vyrobiv-i-protydiya-nelegalnij-torgivli-nymy-v-umovah-novyh-vyklykiv-i-zagrozh/>

23. Акцизний податок: порядок оподаткування транспортних засобів. Центральне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків. URL: <https://cvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-619683.html> (дата звернення: 09.04.2024)

24. Дмитренко А.В., Лебедик Г.В. Особливості справляння акцизного податку в Україні та практика оподаткування. *Eurasian Academic Research Journal*. 2017. № 12. С. 61–66.

25. Економічна правда. Як різні країни оподатковують новітні тютюновмісні вироби та електронні сигарети. *Економічна правда*. URL: <https://www.epravda.com.ua/projects/alternatyvna-ekonomika/2022/03/3/671535/> (дата звернення: 13.04.2024)

26. Єфименко Т.І. Основні напрями трансформації податкової системи в Україні. *Фінанси України*. 2007. № 9. С. 11–15.

27. З економікою відбувається щось не те. І не тільки через війну. *Економічна правда*: веб-сайт. URL: <https://www.epravda.com.ua/weeklycharts/2023/04/13/699080/> (дата звернення: 13.04.2024).

28. Захожай К. В., Жам О. Ю. Роль прямих та непрямих податків у формуванні доходів Державного бюджету України. *Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку*. Серія : Економіка та менеджмент. - 2019. - № 18. - С. 103-114.

29. Комарова І.В. Акцизне оподаткування в Україні у контексті європейських тенденцій. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2017. № 1 (37). С. 73–78.

30. Крисоватий А., Валігура В. Новації та напрями вдосконалення податкового законодавства України в умовах воєнного стану. *Фінанси України*. 2022. № 6. С. 33-53.

31. Надзвичайна ситуація як соціальна конструкція: монографія / О. М. Кочубейник; Національна академія педагогічних наук України, Інститут соціальної та політичної психології. – Кропивницький : ІмексЛТД, 2023. – 273 с.

32. Новації Закону № 3173: запровадження електронних акцизних марок, їх обіг та нові штрафи. *Ligazakon*: веб-сайт. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/reader/BZ0147506> (дата звернення: 08.04.2024)

33. Огляд прецедентного права Суду Європейського Союзу у сферах, що регулюються Угодою про асоціацію між Україною та ЄС. URL: https://eu-ua.kmu.gov.ua/sites/default/files/inline/files/review-of-the-case-law-of-the-eu-court-of-justice-fields-covered-by-the-association-agreement-2018.1.1.ukr_1.pdf (дата звернення: 10.04.2024)

34. Панасюк О. В. Удосконалення аналізу та контролю за ринком алкогольних напоїв в Україні. *Економічний вісник*. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2023. № 6. С. 125 – 134.

35. Підтримка бізнесу в умовах війни. *Бізнес*: веб-сайт. URL: <https://business.diia.gov.ua/wartime> (дата звернення: 02.04.2024)

36. Податкова система: Навчальний посібник / [Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін.]; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. – Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. – 402 с. Мединська Т.В., Слюсар Р.Ю. Особливості застосування акцизу в Україні та деяких країнах світу / Т.В. Мединська, Р.Ю. Слюсар // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.2.

37. Поширеність куріння е-сигарет та ТВЕНів. Громадська організація "ЖИТТЯ": веб-сайт. URL: <https://center-life.org/novyny/v-ukraini-zbil-shylas-poshyrenist-kurinnia-e-syhareta-tveniv> (дата звернення: 12.04.2024)

38. Результати опитування щодо вживання тютюнових та нікотинових виробів в Україні. КМІС: веб-сайт. URL: <https://www.kiis.com.ua/?lang=ukr&cat=reports&id=1386&page> (дата звернення: 11.04.2024)

39. Розвиток інформаційного суспільства: Колективна монографія в 10-ти томах / Том 7. Фінансова політика держави на мікрорівні / За ред. проф. Лаптева С.М. - К.: ВНЗ «Університет економіки та права «КРОК», 2012. - 288 с.

40. Рудик Н. В., Славкова А. А. Партнерство держави та суб'єктів господарювання в контексті непрямого оподаткування. *Ефективна економіка*. 2024. № 3. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/3327> (дата звернення: 10.04.2024)

41. Славкова А. А. Фіскальна та регулююча роль непрямих податків в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2023. № 5. С. 374-378.

42. Славкова А. А., Коломієць Г. Б. Податкові реформи під час воєнного часу в Україні: аналіз соціальних та економічних наслідків. *Економіка. Фінанси. Право*. 2023. №11. С. 61-65.

43. Суворова С. Г., Кульганік О. М. Тіньова економіка в Україні: стан та шляхи подолання. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2023. № 8 (08). С. 168 – 172

44. Тертична А. С., Найдено О. Є. Роль митних органів у забезпеченні митної безпеки. *Економіка та суспільство*. 2023. № 48. URL:

<https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/225> (дата звернення: 06.04.2024)

45. Тимченко О. Податкова система України. Київ, 2012. 656 с.
URL: https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=451&num=8 (дата звернення: 28.03.2024)

46. Трансформація акцизної політики України : монографія / за заг. ред. В.І. Коротуна. Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. 404 с.

47. У Раді пропонують з 1 липня змінити ставки акцизу на пальне. *Ліга Закон*: веб-сайт. URL: https://biz.ligazakon.net/news/220040_u-rad-proponuyut-z-1-lipnya-zmniti-stavki-aktsizu-na-palne (дата звернення: 01.04.2024)

48. Українська Асоціація виробників тютюнових виробів. URL: <https://ukrtyutyun.com/vidkrytyj-lyst-2/> (дата звернення: 01.04.2024)

49. Швабій К., Чирва О. Актуальні тенденції розвитку системи непрямого оподаткування в Україні. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2022. No. 3(31). С. 150-162.

50. Excise Duty Tables. European Commission Directorate General for Taxation and the Customs Union Excise duties and transport, environment and energy taxes. Part II. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/excise-duties/excise-duty-energy_en (дата звернення: 11.04.2024)